

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Problematika nepřímých daní v České republice a Slovenské republice

The Issue of Indirect Taxes in the Czech and Slovak Republic

Student: Bc. Ingrid Dudková
Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Randová

Ostrava 2011

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Ingrid Dudková**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: **Problematika nepřímých daní v České republice a Slovenské republice**
The Issue of Indirect Taxes in the Czech and Slovak Republic

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Harmonizace nepřímých daní v ČR a SR s právem EU
 3. Vymezení základních principů uplatňování nepřímých daní v ČR a SR
 4. Aplikace nejvýznamnějších rozdílů v uplatňování nepřímých daní v ČR a SR na praktických příkladech
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2008. 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7.
- SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 468 s. ISBN 978-80-7357-443-7.
- ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 4. vyd. Praha: Linde, 2010. 350 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Randová**

Datum zadání: 26.11.2010
Datum odevzdání: 29.04.2011



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry

prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci včetně příloh vypracovala samostatně.

Ingrid Dudková

V Ostravě dne 29. dubna 2011

Poděkování

Ráda bych poděkovala své vedoucí diplomové práce Ing. Kateřině Randové za její podporu a mnoho cenných rad při vedení diplomové práce a také za čas strávený při konzultacích. Dále bych také poděkovala Ing. Miroslavě Novákové za cenné připomínky k diplomové práci.

Obsah

1. Úvod.....	3
2. Harmonizace nepřímých daní v ČR a SR s právem EU.....	5
2.1. Legislativní vymezení daňové harmonizace v právu ES/EU	5
2.2. Proces harmonizace v daňové oblasti.....	6
2.3. Harmonizace nepřímého zdanění	6
2.3.1. Harmonizace daně z přidané hodnoty	7
2.3.1.1. Informační povinnosti k DPH	12
2.3.1.2. Harmonizace DPH v rámci EU	13
2.3.1.3. Možné směry budoucího vývoje	14
2.3.2. Harmonizace spotřebních daní (akcízů).....	15
2.3.2.1. Spotřební daně z tabáku a tabákových výrobků.....	16
2.3.2.2. Spotřební daň z alkoholu a alkoholických nápojů	17
2.3.2.3. Spotřební daň z energetických produktů a elektrické energie.....	18
2.3.2.4. Informační povinnosti	20
2.3.2.5. Možné směry budoucího vývoje	20
3. Vymezení základních principů uplatňování nepřímých daní v ČR a SR.....	22
3.1. Obecná charakteristika nepřímých daní v ČR.....	22
3.1.1. DPH.....	22
3.1.2. Spotřební daně.....	25
3.1.3. Ekologické daně	27
3.2. Obecná charakteristika DPH v SR	32
3.3. Charakteristika spotřebních daní v SR	33
3.3.1. Jednotlivé typy daní	33
3.4. Novela zákona o DPH na Slovensku.....	35
3.5. Novela zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty	37
3.6. Nová budoucnost DPH v ČR	40
4. Aplikace nejvýznamnějších rozdílů v uplatňování nepřímých daní v ČR a SR na praktických příkladech	43
4.1. Rozdíly ve spotřebních daních	43

4.2. Rozdíly v DPH	44
4.2.1. Česká republika a povinnost registrace	44
4.2.1.1. Příklady a povinnost registrovat se	46
4.2.2. Slovenská republika a povinnost registrace	48
4.2.3. Česká republika a nárok na odpočet daně	50
4.2.4. Slovenská republika a nárok na odpočet daně.....	56
5. Závěr.....	60
Seznam použité literatury.....	62
Seznam zkratk	
Seznam tabulek	
Seznam příloh	

1. Úvod

Problematika daňového zatížení je úzce spjatá s každým jednotlivcem v ČR i na celém území Evropské unie. Problematika daní je jednou z hlavních témat pro politiky, ekonomy i média. O daních se mluví na nejrůznějších místech nejen mezi podnikatelskými subjekty, ale také doma s přáteli. Většina občanů chce co nejnižší daň a co nejvyšší sociální výhody.

Výše jednotlivých daní a povinností plateb souvisí s naším každodenním životem. Jedním ze způsobů oživení ekonomiky je zavedení nejnižších daňových sazeb. Celková daňová zátěž obsahuje daně přímé, nepřímé i ostatní sociální odvody (sociální či zdravotní pojištění).

V Evropě je míra zdanění nejnižší, což nasvědčuje rozdílným státním přístupům k sociální politice v jednotlivých zemích. V mimoevropských zemích je odpovědnost přesunuta výhradně na občany. V Evropské unii, která je tvořena 27 členskými státy, patří České republice 11. nejnižší úroveň zdanění, tudíž zdanění v ČR je podprůměrné.

Jedním z nejdůležitějších zdrojů státních rozpočtů v každém státě Evropské unie je daň z přidané hodnoty. Nejdůležitější na DPH je, že konečným poplatníkem je občan každého státu, ale také i firma, která není registrována k DPH, tudíž DPH zaplatí v ceně nakoupené služby nebo nakoupeného zboží, ale není oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu.

Cílem diplomové práce je zmapovat aktuální situaci v oblasti nepřímých daní, především v oblasti DPH a spotřebních daní v České republice a Slovenské republice. Důvod pro výběr tohoto tématu je především ten, že v oblasti DPH a spotřebních daní dochází neustále k jednotlivým změnám, které ovlivňují následný vývoj nepřímých daní.

V první části diplomové práce je věnován značný prostor problematice harmonizace nepřímých daní od úplného počátku až po současný vývoj. V této části diplomové práce je analyzována harmonizace nepřímých daní v ČR a SR s právem EU, kde je uveden přehled směrnic, které musely být přijaty v rámci implementace směrnic do národních zákonů členských států EU. Jedná se především o jednotlivé směrnice upravující DPH nebo směrnice upravující jednotlivé druhy spotřebních daní. V této části diplomové práce je taktéž uvedena informační povinnost k DPH a budoucí vývoje v oblasti DPH a spotřebních daní.

Ve druhé části diplomové práce jsou vymezeny základní principy uplatňování nepřímých daní v ČR a SR. Tato část diplomové práce obsahuje charakteristiku nepřímých daní v ČR a SR, uvedení sazeb a základních principů nepřímých daní. Dále rozebírá také novely zákona o DPH, kterým je v této části diplomové práce věnován větší prostor. Novela

zákona č. 490/2010, kterou se měnil a doplnil slovenský zákon č. 222/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, přinesla více změn s účinností od 1. 1. 2011.

Diplomová práce dále zmiňuje také uvedení novely zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, kdy tento zákon měl být novelizován k 1. lednu 2011 zákony č. 120/2010 Sb., č. 199/2010 Sb. a zákonem č. 47/2011 Sb.. Jelikož ČR nestihla implementaci související směrnice, zákon je novelizován k 1. 4. 2011.

V neposlední řadě je cílem diplomové práce aplikace nejvýznamnějších rozdílů v uplatňování nepřímých daní v ČR a SR na praktických případech.

2. Harmonizace nepřímých daní v ČR a SR s právem EU

2.1. Legislativní vymezení daňové harmonizace v právu ES/EU

Právní základna pro unifikaci a harmonizaci daňové politiky již byla vytvořena Římskou smlouvou. Harmonizaci daňové soustavy lze nalézt ve Smlouvě o Evropských společenství z roku 1957. Již od počátku integrace evropských států se úsilí o harmonizaci daňových soustav soustředilo především na oblasti nepřímých daní, jelikož mají největší vliv na fungování společného trhu. Požadavek na harmonizaci nepřímého zdanění je zakotven v čl. 93 Smlouvy o Evropských společenstvích.

První zakotvení požadavku na harmonizaci nepřímých daní¹: „*Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu ...*“.

Další zakotvení harmonizace daní z energií, lze částečně vyvodit z čl. 175 odst. 2 Smlouvy o Evropských společenstvích.

Harmonizaci v oblasti daní přímých nelze nalézt v žádném článku, neboť přímé zdanění nepředstavovalo na počátku snah o integraci určitou prioritu, avšak můžeme toto nepřímě odvozovat z čl. 94 Smlouvy o Evropských společenstvích. Podstata tohoto zdanění rostla až v průběhu dalších let, kde byla zapotřebí v souvislosti s vytvářením jednotného vnitřního trhu a taktéž v souvislosti se zvýšením konkurenceschopnosti Evropské unie jako celku.

Ke sbližování daňových soustav jsou důležité fundamentální svobody Evropských společenství, které mají významnou roli v oblasti negativní daňové harmonizace. Negativní daňová harmonizace je výsledkem činnosti Evropského soudního dvora, tzn. diskriminující ustanovení národních daňových systémů jsou odstraňována na základě judikatury Evropského soudního dvora, nikoliv na základě nařízení či směrnic Evropské komise.

Článek 12 Smlouvy o Evropských společenstvích zakazuje jakoukoliv diskriminaci na základě státní příslušnosti. Tento článek je rovněž důležitý v oblasti negativní daňové harmonizace.

¹ Článek 93 Smlouvy o Evropských společenstvích

2.2. Proces harmonizace v daňové oblasti

Proces harmonizace je úzce spjat s ekonomickou integrací Evropských společenství. Ekonomická integrace představovala potřebu sjednocovat národní daňové systémy, ale na straně druhé zvýšení tohoto úsilí vedlo k větší složitosti implementace jednotlivých opatření v rámci daňových soustav jednotlivých států.

Začátky harmonizačního procesu nebyly vůbec jednoduché, proto měla harmonizace na počátku pouze charakter efektivně fungujícího vnitřního trhu. Daň z přidané hodnoty a spotřební daně se staly důležitou oblastí, kde probíhal hlavní harmonizační proces.

Vznik jednotného vnitřního trhu znamenal velký posun v harmonizaci. Složitějším se ovšem stalo sjednotit daňové systémy 15-ti a později více členských států. Hlavním úkolem harmonizačního procesu je umožnění volného pohybu osob, kapitálu, zboží a služeb mezi státy. Hlavní cíle daňové politiky představují:

- stabilita daňové kapacity členských zemí,
- fungování jednotného trhu,
- podpora růstu zaměstnanosti.

Evropská rada v roce 1997 přijala tzv. „daňový balíček“, což je soubor opatření pro boj se škodlivou daňovou soutěží a také opatření, které má podporovat daňovou koordinaci v rámci Evropských společenství. Balíček redukuje změny v nerovnostech, které panují ve zdanění a umožňuje členským státům provádět změny v daňových soustavách. Tento daňový balíček řeší problémy v oblasti daní z příjmů a skládá se ze:

- smluvních pravidel pro zdaňování korporací (právnických osob),
- opatření k dosažení vyššího stupně aproximace systémů zdaňování příjmů z úspor,
- dohodu o odstranění srážkové daně z úrokových plateb a licenčních poplatků.

2.3. Harmonizace nepřímého zdanění

V Evropě se na počátku 60. let 20. stol. používaly dva systémy nepřímého zdanění, Evropská komise měla zvolit pouze jeden z těchto dvou systémů, který se bude používat ve všech členských státech. Většina členských států uplatňovala kumulativní kaskádový systém daně z obratu, pouze Francie uplatňovala systém daně z přidané hodnoty.

Kumulativní kaskádový systém daně z obratu je daň, která je uvalená na hrubou hodnotu veškeré produkce, na každém produkčním nebo distribučním stupni. Daň je stanovena procentem z hrubé hodnoty produktu. Výhodou u tohoto řešení je, že se zde

neevidují daně na vstupu a výstupu, ale zároveň není schopen splnit daňovou neutralitu. Tento systém je pro stát administrativně nenáročný. Systémem daně z přidané hodnoty je zdaňována pouze přidaná hodnota produkce ve všech výrobních a distribučních stupních. Subjekty zde musí evidovat odděleně daň na vstupu a daň na výstupu. Systém daně z přidané hodnoty je administrativně náročný pro daňové subjekty i pro stát. Zaručuje však daňovou neutralitu. Tato daň je plně měřitelná.

Co se týká spotřebních daní, které představovaly další část systému, používaly je všechny členské státy.

Evropská komise stanovila řadu požadavků, které musely být splněny v rámci jednotného systému zdanění:

- daňová neutralita,
- administrativně nenáročný systém,
- snižování daňových úniků.

Důležitou součástí jednotného systému je i zdaňování služeb. Tento systém vyžaduje rozdělování na konečnou a výrobní spotřebu služeb, což vede k růstu daňových úniků. Ve státech s vyspělou ekonomikou, kde rostou celkové příjmy občanů, roste podíl výdajů připadající na služby. Systém nepřímého zdanění měl snížit překážky při obchodování členských států.

Jedním z posledních úkolů pro harmonizaci nepřímých daní je zajistit kvalitu jejich správy. Představovalo to zejména součinnost finančních a celních úřadů, ale také ekonomických rezortů.

2.3.1. Harmonizace daně z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) je společně se spotřebními daněmi hlavní prioritou harmonizačních snah v Evropských společenstvích, jak již bylo uvedeno výše.

Strukturální proces harmonizace byl započat roku 1967 přijetím **Směrnice č. 67/227/EEC**, která představuje „první směrnici“. První směrnice ukládala povinnost stávajícím členským státům, aby nahradily systém nepřímého zdanění jednotným systémem daně z přidané hodnoty, tzn. principem všeobecné daně ze spotřeby. Členské státy si měly stanovovat výši svých daňových sazeb samy.

„Druhá směrnice“ – **Směrnice č. 67/228/EEC**, uváděla definice konkrétních základních pojmů a definice fungování. Touto směrnicí byl stanoven předmět daně jako

prodej zboží a poskytování služeb na území určité členské země uskutečněné plátcem daně za úplatu a dovoz zboží.

Taktéž definovala pojmy jako jsou například:

- místo plnění,
- plátce daně,
- prodej zboží,
- a poskytování služeb.

Členské státy mohly přijímat určitá ustanovení, která by zabráňovala daňovým únikům. Speciální režim byl možný pro malé podniky, kterým nový systém DPH způsoboval problémy. Státy tehdy mohly pro tyto podniky zjednodušit systém DPH.

Taktéž speciální režim pro zemědělský sektor, který v současné době aplikuje např. Rakousko.

Obtížnost implementací těchto směrnic u některých členských států byla větší, než u jiných a výrazně se lišila. Časový úsek, který byl považován za dostatečný pro implementaci směrnic v případě „první směrnice“ byl pro některé státy nedostatečný, tudíž se musel prodloužit termín implementace.

Problémy nedostatečného času pro implementaci představovala tzv. „třetí směrnice“, **Směrnice č. 69/463/EEC**, u které se termín implementace prodlužoval. Jednalo se zejména o Belgii, ve které byla daň z obrátu vybírána formou kolkových známek a při přechodu na systém daně z přidané hodnoty by mohlo dojít k přerušení toku finančních prostředků do státního rozpočtu.

Pak následovala „čtvrtá směrnice“, **Směrnice č. 71/401/EEC** a „pátá“ **Směrnice č. 72/250/EEC**, v souvislosti s těmito směrnicemi byla prodlužována doba implementace u státu Itálie. Přechod na systém daně z přidané hodnoty opět představoval politický problém. Jednalo se o návrh, který byl součástí daňové reformy a mohlo dojít k zamítnutí.

Přijetím těchto směrnic měla být splněna strukturální harmonizace. Jelikož Evropská komise musela učinit spousty kompromisů, aby došlo ke sjednocení, vznikly takto i systémy daně z přidané hodnoty, kde existovaly i jisté národní odlišnosti. Vzhledem k těmto okolnostem musela Evropská komise přistoupit k přijetí „šesté směrnice“.

Směrnice č. 77/388/EEC je považována za základní směrnici v oblasti daně z přidané hodnoty, o její důležitosti svědčí i to, že již byla mnohokrát novelizována. Cílem této

směrnice byla harmonizace odlišných národních systémů, především v oblastech zdaňování dovozu a vrácení daně při vývozu v rámci plnění.

Dále také:

- pravidla pro konstrukci daňového základu,
- okruhy subjektů,
- teritoriální dosah,
- a jiné..

Implementací této „šesté směrnice“ je považována strukturální harmonizace za konečnou.

Evropská komise zasahovala taktéž do harmonizace daňových sazeb, která byla ovšem ještě složitější než již výše zmiňovaná harmonizace strukturální.

Členské státy tuto harmonizaci považovaly za zásah do národní suverenity států a nikoliv jako snahu o odstranění bariér bránících fungování jednotného trhu, tudíž byla nelibě snášena. Jedním z problémů harmonizace daňových sazeb je i existence národních tradic. Také v zemích s vysokými daňovými sazbami narůstá obava, že může dojít k výraznému poklesu příjmů do státního rozpočtu. Posledním důvodem, který předurčil neúspěch harmonizace daňových sazeb, je neochota Evropské komise zajistit implementaci směrnic do národních daňových soustav a po členských zemích ji vymáhat.

Na základě těchto důvodů se stala cílem Evropské komise aproximace daňových sazeb. Aproximace daňových sazeb je proces, při kterém dochází k přibližování daňových sazeb členských zemí a nastává to v důsledku stanovení minimálních a maximálních daňových sazeb. Cílem není zavedení jednotné sazby, jak to bylo u harmonizace daňových sazeb.

Vzhledem k této situaci navrhla v roce 1989 Evropská komise 2 daňová pásma DPH. Základní byla v rozmezí od 14 – 20 % a snížená sazba DPH v rozmezí od 4 - 9 %. Snížená sazba se vztahovala na potraviny, časopisy, noviny, dodávky vody, a jiné.

Až **Směrnice č. 92/77/EEC** zavedla skutečnou aproximaci sazeb DPH. V rámci této směrnice byla zvolena základní sazba, která má činit nejméně 15 % a sazba snížená, která je ve výši minimálně 5 %. Směrnice taktéž členským zemím umožňuje zavedení pouze dvou snížených sazeb DPH a určité přechodné období pro státy, které sníženou sazbu DPH měly nižší než 5 %.

Směrnice č. 91/860/EEC, byla do české legislativy implementována přijetím zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Zákon musel být přijat v souvislosti se vstupem ČR do Evropské unie.

Některé státy opět nerespektují danou **Směrnici č. 92/77/EEC**, hlavní příčinou je neschopnost Evropské komise právně vymáhat, aby došlo k implementaci. Státy se obávají, že přijetí této směrnice by mohlo ohrozit státní rozpočet, který je tvořen z podstatné části právě nepřímými daněmi.

Šestá směrnice **77/388/EHS** prošla novelizací ze dne 28. 11. 2006 a vznikla **Směrnice 2006/112/ES** o společném systému daně z přidané hodnoty. Tato směrnice obsahuje 15 hlav a 11 příloh. Textem této směrnice jsou především pojmy jako např. předmět daně, osoby povinné k dani, teritoriální působnost, zdanitelné transakce, místo plnění těchto transakcí, okamžik uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, taktéž sazby, zvláštní režimy, a jiné..

Směrnice prošla další novelizací a v nové **Směrnici 2009/47/ES** (s účinností od 1. 6. 2009) nastala změna v oblasti příloh, kdy směrnice zrušila přílohu IV a její obsah byl začleněn do přílohy III. Komise dospěla k závěru, že uplatňování snížených sazeb DPH u místně poskytovaných služeb nepředstavuje žádnou reálnou hrozbu z hlediska fungování vnitřního trhu. Jedná se především o začlenění služeb do snížené sazby DPH, a to u služeb s vysokým podílem lidské práce. Zrušení přílohy IV nastalo z důvodu nadbytečnosti, jelikož služby v ní uvedené mohou být začleněny do přílohy III, kde jsou uvedeny služby, u kterých mohou členské státy uplatnit sníženou sazbu daně bez časového omezení. Příloha III se mění takto: 6. bod se nahrazuje tímto: „6. *dodání knih na jakémkoli fyzickém nosiči (včetně brožur, letáků a obdobných tiskovin, dětských obrázkových knížek, náčrtníků či omalovánek, hudebních partitur tištěných či psaných, zeměpisných, vodopisných nebo obdobných map), novin a časopisů, nejsou-li výlučně nebo převážně určeny k propagaci, včetně dodání na výpůjčku knihovnami;*“ Taktéž se zde vkládají další body, týkající se renovace a opravy soukromých bytů a obytných domů, s výjimkou materiálu, které tvoří podstatnou část hodnoty poskytované služby; čištění oken a úklid v domácnostech. Dalším bodem jsou služby, jedná se především o restaurační a cateringové služby, přičemž je možné vyloučit dodání (alkoholických nebo nealkoholických) nápojů, zde je vhodné výslovně stanovit, že členský stát může zahrnout nebo vyloučit dodání alkoholických nebo nealkoholických nápojů, pokud

uplatňuje sníženou sazbu u poskytnutí restauračních a cateringových služeb uvedených v příloze III.²

Doplňují se nové body, které znějí takto: „19. *drobné opravy jízdních kol, obuvi a koženého zboží, oděvů a bytového textilu (včetně spravování a přešívání); 20. domácí pečovatelské služby (např. pomoc v domácnosti a péče o děti, staré, nemocné nebo postižené osoby); 21. holičství a kadeřnictví.*“

Existují již další směrnice novelizující Směrnici 2006/112/ES. Jedná se o **Směrnici Rady 2009/69/ES** ze dne 25. června 2009, kterou se mění směrnice 2009/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o daňové úniky spojené s dovozem. *Rada schválila stanovení strategie boje proti daňovým podvodům na úrovni Společenství, zejména pro daňové podvody v oblasti nepřímých daní, s cílem doplnit úsilí jednotlivých členských států. Článek (3) obsahuje dovoz zboží je osvobozen od DPH, pokud po něm následuje dodání nebo přemístění tohoto zboží OPD do jiného členského státu.* Ze skutečností ovšem vyplývá, že v některých případech obchodníci využívají rozdíly v uplatňování tak, aby se vyhnuli odvodu DPH ze zboží dovezeného za těchto okolností. Z těchto důvodů je důležité, aby se pro určitá plnění na úrovni Společenství upřesnil soubor minimálních podmínek, za nichž se toto osvobození od daně uplatňuje.

Směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009 mění některá ustanovení směrnice 2009/112/ES o společném systému DPH, zejména v oblasti změn týkajících se dovozu a místa zdanění u dodání plynu a elektřiny. V případě pravidel týkajících se místa dodání u plynu a elektrické energie, se nevztahuje na dovoz nebo dodání plynu přepravovaného prostřednictvím plynovodů, které nejsou součástí distribuční soustavy a především se tento zvláštní režim nevztahuje na plynovody přepravní soustavy, kterými se nicméně uskutečňuje řada přeshraničních plnění.

Směrnice Rady 2010/23/EU ze dne 16. března 2010 nově upravuje volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů. Další důležitou směrnicí je **Směrnice Rady 2010/88/EU** ze dne 7. prosince 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, a to především pokud jde o trvání povinnosti dodržovat minimální základní sazbu. V tomto případě se jedná o základní sazbu, která nesmí být nižší než 15 %. Jde především o to, aby se zabránilo tomu, že rostoucí rozdíly mezi základními sazbami DPH, které členské státy uplatňují, povedou ke strukturální nerovnováze v Unii a k narušení hospodářské soutěže v některých odvětvích.

² Směrnice Rady 2009/47/ES

2.3.1.1. Informační povinnosti k DPH

Daň z přidané hodnoty je pro svou všeobecnost a úlohu ve vzájemném obchodě klíčovým daňovým odvodem členských zemí. Jednou z nejdůležitějších směrnicí je **Směrnice 79/799/EHS**, která byla nejprve u přímých daní a následně byla důležitou směrnicí pro DPH. Evropská komise přišla s návrhem, aby DPH bylo ošetřeno dalšími nařízeními v této oblasti, aby se zabránilo daňovým únikům a vyhýbání se daňové povinnosti. Důležité je také správné vyměřování a výběr daně z přidané hodnoty a v neposlední řadě také úloha DPH v systému vlastních zdrojů Společenství, což je jedním z hlavních důvodů, proč by mělo dojít k rozšíření okruhu výměny informací.

Dalším vývojem v této oblasti jsou nařízení:

- Nařízení č. 218/92,
- Nařízení č. 1798/2003 (v současnosti).

Nařízení Rady č. 218/92, které začalo svou účinnost od 1. 1. 1993 zavedením jednotného vnitřního trhu, se týkalo následujícího rozdělení v oblasti intrakomunitárního obchodu:

- daňové identifikační číslo,
- datový systém VIES,
- kontrolní statistický systém INTRASTAT.

Daňové identifikační číslo představuje národní kódy daňových identifikačních čísel jednotlivých členských států Evropské unie. Například Česká republika „CZ“, Slovensko „SK“.

Datový systém **VIES** (VAT Information Exchange System), ověřuje, zda jsou údaje o registraci subjektu k dani správné prostřednictvím příslušného finančního orgánu nebo využitím internetu. Zde je potřeba zadat daný členský stát, ve kterém má být subjekt zaregistrován a také daňové identifikační číslo zkoumaného subjektu. Systém VIES umožňuje taktéž daňovým správám jednotlivých členských zemí Evropské unie výměnu informací o intrakomunitárním dodání zboží a od 1. 1. 2010 také o poskytnutí služeb.

Kontrolní statistický systém **INTRASTAT** je založen na vyplňování statistických měsíčních hlášení zachycujících pohyb zboží, příjem a odesílání intrakomunitárních plnění. Princip vyplňování spočívá v tom, že dodavatelé i odběratelé zboží podávají „výkazy“ nezávisle na sobě tzn., že každý z nich nese samostatně odpovědnost za správné vyplnění

INTRASTATu, povinnost podávat Intrastat není závazná pro všechny daňové subjekty. Ve všech členských státech Evropské unie se v těchto výkazech vykazuje stejná struktura dat, kde se jednotlivé zakázky nerozlišují chronologicky, ale jen druhově. Při sestavování těchto výkazů se nevychází z okamžiku fakturace, ale z okamžiku skutečného příjmu nebo odeslání daného zboží, tedy jednotlivé výkazy se týkají pouze zboží, nikoliv služeb. Změny v Intrastatu³ platné k 1. 1. 2011 vyplývají z novely vyhlášky č. 201/2005 Sb. vyhláškou č. 317/2010 Sb. Jedná se například o změnu předávání výkazů pro Intrastat písemně na tiskopisech, kde to bude možné jen po jednorázovém dosažení prahu. Pro ostatní případy se stanovuje předávání výkazů pro Intrastat pouze elektronicky. V souvislosti s tímto opatřením se mění i vzor tiskopisu výkazu pro jednorázová odeslání nebo přijetí zboží. Další změnou je změna zástupce zpravodajské jednotky, kterým musí být osoba usazená v ČR nebo zde musí mít místo svého podnikání či provozovnu. Kontaktní osoba zpravodajské jednotky je fyzická osoba s adresou místa svého trvalého nebo jiného pobytu v ČR. Mění se také pravidla pro vykazování údajů o bezúplatných dodávkách reklamního a propagačního materiálu. Nové jsou limity pro možnost neopravovat chybně nebo nepřesně uvedené údaje do výkazu pro Intrastat. Zůstává limit 5 %, ale bude se vztahovat k nesprávně vykázané hodnotě nebo množství zboží, ne k celkové hodnotě nebo množství za jeden kód KN, jako v roce 2010.

Mění se pravidla pro určení některých zvláštních druhů nebo pohybů zboží a o zboží nízké hodnoty do výkazů pro Intrastat. Např. malé zásilky se nebudou určovat podle hodnoty 6 000,- Kč, ale 200,- EUR.

2.3.1.2. Harmonizace DPH v rámci EU

DPH, jako daň nepřímá, měla velký význam při vstupu do EU, jelikož tato daň je daní, která je jak příjmem státního rozpočtu jednotlivých zemí, tak i příjmem do rozpočtu EU. Přizpůsobení DPH je velice obtížné, jelikož existují směrnice upravující tuto problematiku, ale problém přizpůsobení je v tom, že jsou některé členské státy, které nechtějí směrnice začlenit do svých systémů. Směrnice vymezuje oblast jednotlivých zboží a služeb, které lze zatížit tzv. redukovanou sazbou DPH. Ze sociálního hlediska se vyskytují členské státy, které redukovanou sazbu používají i na zboží, na které by se tato sazba použít nedala, je to ale z důvodu tlumení dopadu této daně na domácnosti s nižšími příjmy.

Při vstupu ČR do EU bylo nutné rozhodnout, které z daných komodit budou moci být zdaňovány dosavadní sazbou a kde bude vyjednáno přechodné období. ČR takovou žádost

³ <http://www.celnisprava.cz/cz/crplzen/aktuality/Stranky/intrastat-zmeny-k-112011.aspx> [cit.2011-04-7]

podala, ale neúspěšně. Jednalo se například o telekomunikační služby, kde ČR chtěla, aby se zdaňovalo sníženou sazbou, ale EU nepřijala žádost a poplatky se tedy zdaňují vyšší sazbou daně.

Na DPH je nutno pohlížet jako na největší zdroj příjmů společného rozpočtu EU. DPH je taktéž důležitá pro jednotlivé členské státy, a to z důvodu: kdo bude kde platit, ale také, jaké sazby jsou v zemích, což je velmi důležité pro dovozce, vývozce a také i výrobce zboží a služeb.

2.3.1.3. Možné směry budoucího vývoje

Z hlediska budoucího vývoje v oblasti DPH⁴ převažuje princip země spotřeby. Evropská komise přišla s projektem zjednodušení daňových povinností subjektů: „ONE-STOP SHOP“, který představuje princip jediného místa kontaktu. Je určen pouze pro subjekty, které mají sídlo nebo místo bydliště v členském státě Evropské unie a ve kterém vykonávají zdanitelné transakce. Projekt má zaručit, že u dodavatele zboží, který se nebude muset po dosažení limitu povinně registrovat v zemi spotřeby, bude stačit pouze registrace ve své vlastní zemi a jediné DIČ.

Fiscalis 2013 je program, jehož nejvýznamnější stránkou je výměna úředníků do jiných členských států v oblasti DPH a zamezení daňovým podvodům.

Eurofisc představuje nový elektronický systém, který by se zabýval korupčními podvody a má taktéž umožnit vstup daňových úředníkům do databází jednotlivých členských zemí.

Hlavním budoucím vývojem je především stabilnější systém DPH. Už řadu let prochází DPH menšími změnami v oblasti modernizace a zjednodušení současného systému DPH, avšak i když změny přinesly kladné výsledky, dosáhl tento přístup na hranici daných možností. Současný systém DPH je složitý, protože vytváří administrativní zátěž pro podniky.

Agenda spojená s DPH představuje 60 % zátěž měřenou v rámci třinácti prioritních oblastí v programu zlepšování právní úpravy. Podle firem je z tohoto důvodu EU méně atraktivní pro investování. Mezi oblastí zájmu v rámci hlavních prvků systému DPH jsou především povinnosti, odpočty a sazby. Tyto prvky mohou způsobovat obtíže především u malých a středních firem, které si vždy nemohou dovolit daňové poradce k zvládnutí stále složitějších pravidel pro DPH.

⁴ http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_verejne_diskuse_60121.html [cit.2011-03-23]

V přezkumu způsobu výběru daně, v souvislosti s probíhající diskuzí v rámci boje proti daňovým podvodům, byla zpochybněna účinnost metody výběru daně, která spočívala v tom, že způsob výběru DPH stále závisí na vyměření daně samotným poplatníkem daně, kdy pak následuje daňová kontrola správcem daně. V roce 2009 Komise zahájila studii proveditelnosti o způsobech zjednodušení výběru DPH pomocí moderních technologií nebo finančních zprostředkovatelů. V těchto studiích byly zkoumány čtyři modely:

- V rámci prvního modelu se řešila otázka, kdy zákazník zadá své vlastní bance pokyn k úhradě za zboží či služby a následně banka rozdělí platbu na zdanitelnou platbu, kterou uhradí dodavateli a DPH, které následně pošle správci daně. Tento model má vyloučit podvody, ale vyžadoval by změny ve způsobu zacházení s DPH u všech podniků a také správců daně. Větší propracovanost ještě potřebuje oblast hotovostních plnění nebo platby kreditní kartou.
- Druhý model se zabýval fakturačními údaji, které by měly být zasílány v reálném čase do centrální databáze DPH. Dané informace by dostávali správci daně mnohem rychleji, než je to doposud a řada povinností v souvislosti s DPH by mohla být zrušena. Bylo by mnohem jednodušší, kdyby podniky využívaly elektronické databáze.
- Třetí model se zabývá osobou povinnou k dani (dále jen „OPD“), která by měla povinnost nahrát do databáze DPH údaje povinné, které by byly předdefinované a doplnit je v požadovaném formátu. Takovou databázi by vedla OPD samostatně a s jejím souhlasem by správce daně mohl ihned do databáze nahlédnout. Některé členské státy EU již tento model využívají. Tento model nezabrání podvodům, avšak tyto podvody jsou snadněji zjištěitelné.
- Poslední model představuje proces dodržení předpisů o DPH a interní kontrolní mechanismy OPD jsou certifikovány. Některé členské státy EU již rovněž využívají tento model. Hlavním cílem tohoto modelu je prohlubování důvěry mezi správcem daně a daňovým poplatníkem. Certifikační proces je však velice náročný časově a také vyžaduje značné investice do lidských zdrojů na straně správce daně.

2.3.2. Harmonizace spotřebních daní (akcízů)

Dalším typem nepřímých daní jsou daně spotřební, které rovněž významně ovlivňují jednotný trh a samotné obchodování na něm. Tak jako to bylo u předchozího DPH, tak se Evropská komise pokoušela i o harmonizaci struktury akcízů a jejich daňových sazeb.

Snaha o harmonizaci se opět neobešla bez problémů, proto se oblast harmonizace zaměřila spíše na strukturu akcízů. K harmonizaci daňových sazeb opět nedošlo, ale byly stanoveny minimální hranice sazeb. Příčinou selhání byly národní tradice, které byly zakotveny hluboko v jednotlivých systémech akcízů. Princip strukturální harmonizace byl stejný jako u DPH – princip země určení. Zboží podléhající akcízům je zdaňováno až v zemi konečné spotřeby, nikoliv produkce, což zajistí, že zboží, které se bude prodávat na daném trhu, bude zdaněno pouze jednou sazbou.

Harmonizace je založena na skupinách směrnic:

- **Směrnice č. 92/12/EEC** (tzv. horizontální směrnice)⁵ upravuje výrobu, držení a přepravu produktů podléhajících akcízům, placení daně a zdanitelné plnění a také konkrétní druhy akcízů jsou upraveny samostatnými směrnicemi,
- strukturální směrnice harmonizující danou strukturu akcízů na akcíz z minerálních olejů, alkoholu a alkoholických nápojů, tabáku a tabákových výrobků,
- směrnice k aproximaci sazeb – jenž stanovuje minimální sazbu akcízů.

Mezi nejdůležitější směrnice v oblasti spotřebních daní, po zrušení **Směrnice č. 92/12/EEC**, patří **Směrnice Rady 2008/118/ES** ze dne 16. prosince 2008, o obecné úpravě spotřebních daní.

2.3.2.1. Spotřební daně z tabáku a tabákových výrobků

Spotřební daň z tabáku a tabákových výrobků vycházela z první **Směrnice č. 72/464/EEC**. Tato směrnice upravuje všeobecně daň z tabáku.

Strukturální harmonizace zdaňování této části spotřební daně byla provedena **Směrnicí č. 79/32/EEC**, která rozdělila tabákové výrobky na:

- cigarety,
- cigára,
- cigarillos,
- a tabák ke kouření.

⁵ Horizontální směrnice dovoluje členským zemím uvalovat i další nepřímé daně (nad rámec akcízů), např. z environmentálních důvodů.

Směrnicí č. 95/59/EC, která byla přijata v roce 1995 a sjednotila texty **Směrnice č. 72/464/EHS** a **č. 79/32/EHS**, došlo k restrukturalizaci spotřebních daní z tabáku a tabákových výrobků. Výrobky se rozdělují na:

- cigarety,
- doutníky a doutníčky,
- tabák ke kouření (jemně řezaný tabák k ruční výrobě cigaret a ostatní).

U této směrnice o sazbách **č. 92/79/EHS** (s účinností do 31. 12. 2010) byl u cigaret stanoven minimální celkový akcíz na 57 % maloobchodní prodejní ceny (včetně všech daní) a současně nesmí být nižší než 60 EUR za 1 000 ks cigaret nejžádanější cenové kategorie.

U doutníků a doutníčků se jedná o 5 % maloobchodní prodejní ceny nebo 11 EUR na 1 000 ks doutníků nebo za 1 kilogram. Jemně řezaný tabák má stanoveno 36 % maloobchodní prodejní ceny nebo 32 EUR za 1 kilogram. Ostatní tabák ke kouření má 20 % maloobchodní prodejní ceny nebo 20 EUR za 1 kilogram.

Na základě **Směrnice č. 2010/12/EU** (účinnost od 1. ledna 2006) je stanovena minimální sazba daně zvýšená na 64 EUR na 1 000 ks cigaret bez ohledu na váženou průměrnou maloobchodní prodejní cenu.

Od 1. ledna 2014 bude činit celková spotřební daň z cigaret nejméně 60 % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny cigaret propuštěných ke spotřebě. A tato spotřební daň nesmí být rovněž nižší než 90 EUR za 1 000 ks cigaret bez ohledu na váženou průměrnou maloobchodní prodejní cenu.

2.3.2.2. Spotřební daň z alkoholu a alkoholických nápojů

Spotřební daň z alkoholu a alkoholických nápojů a její zdaňování je obsaženo ve **Směrnici č. 92/83/EEC**. V této směrnici jsou jednotlivé produkty rozděleny na:

- pivo,
- víno,
- meziprodukty,
- alkohol,
- a alkoholické nápoje.

Je zde definováno, jaké dani podléhají.

Harmonizace této spotřební daně se opět střetla s velkou neochotou jednotlivých členských států, jelikož zde hrála roli tradice určitých členských států, ale i výrobky –

alkoholické nápoje, které dříve nebyly zdaňovány. Proto řada členských států opět odmítla harmonizovat daňové sazby. Výsledkem byla tedy místo harmonizace daňových sazeb snaha o aproximaci sazeb. Minimální sazby jednotlivých produktů byly stanoveny ve **Směrnici č. 92/84/EEC**.

Spotřební daň z vína – rozlišujeme dva druhy:

- tichá vína – obsah alkoholu 1,2 – 15 % a s obsahem alkoholu 15 – 18 %,
- šumivá vína – s obsahem alkoholem 1,2 – 15 %.

Minimální sazba daně je stanovena na 0 EUR/hl. Stanovení nulové sazby daně umožnilo, aby se tradiční výrobci mohli rozhodnout, který z těchto produktů zdaňovat budou, a které zdaňovat nebudou.

Spotřební daň z meziproduktů – předmětem této daně jsou produkty s obsahem alkoholu 1,2 – 22 %, které nepodléhají dani z piva, vína a fermentovaných produktů.

Směrnice stanovuje minimální sazbu daně z meziproduktů na 45 EUR/hl a opět umožňuje členským zemím stanovit nižší sazbu daně u meziproduktů, mající obsah alkoholu nižší než 15 % z důvodů národních tradic.

Spotřební daň z alkoholu a alkoholických nápojů – předmětem této daně jsou nápoje, které mají obsah alkoholu vyšší než 22 %. A taktéž nápoje s obsahem alkoholu vyšším než 1,2 % označené ve společném celním tarifu kódy CN 2207 a 2208.

Směrnice definuje minimální sazbu, která je ve výši 550 EUR/hl čistého alkoholu. Směrnice v tomto případě taktéž stanovuje, že v případě, že státy používají sazbu od 550 EUR/hl, tak sazbu nesmí snížit. Totéž platí i pro státy, které mají sazbu nad 1000 EUR/hl, nesmí sazbu snížit pod 1000 EUR. V neposlední řadě opět existuje možnost některých členských států, aby používaly sazbu sníženou v případě tradičních nápojů, avšak sazba daně nesmí klesnout pod 50 % národní sazby.

Co se týče spotřební daně z piva - minimální akcíz z piva představuje 0,748 EUR/hl piva nebo 1,87 EUR/hl stupeň alkoholu finálního produktu.

2.3.2.3. Spotřební daň z energetických produktů a elektrické energie

Na základě zdaňování minerálních olejů byla stanovena **Směrnice č. 92/81/EC**. Tato směrnice definuje jednotlivé druhy minerálních olejů, které jsou předmětem daně a pro tyto druhy minerální olejů stanovila minimální sazby daně. Povinností členských států je tuto sazbu dodržovat.

Zavedení spotřební daně z elektrické energie bylo dosti složité, kdy v roce 2003 byla přijatá **Směrnice č. 2003/96/EC**, která přetváří původní spotřební daň z energetických produktů na spotřební daň z elektrické energie. Díky této směrnici se u dané spotřební daně rozšiřuje předmět daně o:

- uhlí,
- zemní plyn,
- elektrickou energii.

Taktéž se do této daně zavádí minimální výše sazeb daně, lišící se dle účelu použití produktu. Cílem této směrnice je omezovat emise. V rámci členských států je kvůli této směrnici možnost využití určitých daňových výhod společností, které podnikají za účelem snižování emisí.

Tab. 2.1. Minimální sazba daně z paliv – pohonné hmoty⁶

Druh	Základ daně	Minimální sazba od 1. 1. 2010
Benzin olovnatý	1 000 l	421 EUR
Benzin bezolovnatý	1 000 l	359 EUR
Nafta	1 000 l	330 EUR
Petrolej	1 000 l	330 EUR
LPG	1 000 l	125 EUR
Zemní plyn	gigajoule	2,6 EUR

Tab. 2.2. Minimální sazby daně z paliv – pro průmyslové účely⁷

Druh	Základ daně	Minimální sazba od 1.1.2004
Nafta	1 000 l	21 EUR
Petrolej	1 000 l	21 EUR
LPG	1 000 kg	41 EUR
Zemní plyn	Gigajoule	0,3 EUR

⁶ Tabulky obsaženy ve Směrnici č. 2003/96/EC

⁷ Tabulky obsaženy ve Směrnici č. 2003/96/EC

Tab. 2.3. Minimální sazby daně z paliv – pro topné účely a elektrické energie⁸

Druh	Základ daně	Minimální sazba od 1.1.2004 pro obchodní účely	Minimální sazba od 1.1.2004 pro obchodní účely
Nafta	1 000 l	21 EUR	21 EUR
Těžký topný olej	1 000 kg	15 EUR	15 EUR
Petrolej	1 000 l	0 EUR	0 EUR
LPG	1 000 kg	0 EUR	0 EUR
Zemní plyn	Gigajoule	0,15 EUR	0,30 EUR
Uhlí a koks	Gigajoule	0,15 EUR	0,30 EUR
Elektrická energie	MWh	0,50 EUR	1 EUR

2.3.2.4. Informační povinnosti

Informační povinnosti v oblasti akcízů jsou upraveny v **Nařízení Rady (ES) č. 2073/2004** ze dne 16. listopadu 2006, o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní.

Jednotlivé články tohoto nařízení obsahují informace například o přítomnosti v prostorách správních orgánů a účast na těchto správních šetřeních a také pojem souběžné kontroly, které probíhají v rámci více států v jeden okamžik (tzv. simultánní kontroly). V člancích je taktéž oblast otázek týkajících se výměny informací, kdy daný členský stát může odmítnout poskytnout nějakou informaci, která by určitým způsobem mohla způsobit nějakou škodu. Co se týká článku o výměně informací, je to obdobné jako u DPH.

2.3.2.5. Možné směry budoucího vývoje

Budoucí vývoj v oblasti spotřebních daní je z hlediska principu země původu nejistý. Zda dojde ke sjednocení zdaňování libovolného alkoholického nápoje podle obsahu čistého lihu není ještě jisté, ale nejspíše k tomu nedojde. Avšak v otázkách poskytování informací může docházet k prohlubování poskytování informací mezi jednotlivými členskými státy v rámci zjednodušení pohybu zboží mezi jednotlivými členskými státy Evropské unie. V neposlední řadě existuje snaha o omezení daňových úniků v oblasti spotřebních daní.

Systém pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani v rámci EU se nazývá Excise Movement and Control System (dále jen „EMCS“)⁹. Systém EMCS je v České republice v provozu již od dubna 2010. Zavedení systému EMCS umožní zjednodušení pohybu zboží mezi členskými státy Evropské unie v režimu podmíněného osvobození od

⁸ Tabulky obsaženy ve Směrnici č. 2003/96/EC

⁹ <http://www.celnisprava.cz/cz/dane/spd-system-emcs/Stranky/default.aspx> [cit.2011-03-23]

spotřební daně a má přispět k posílení vnitřního trhu v oblasti pohybu zboží podléhající spotřební dani. EMCS by měl být slučitelný s novým elektronickým tranzitním systémem (NCTS) tak, aby zjednodušil správní a obchodní postupy.

Hlavní podstatou tohoto systému je nahrazení používaných „papírových“ průvodních výkazů (AAD) elektronickými průvodními doklady (e-AD), současně se zabezpečením lepší kontroly a řízení přeprav zboží. Prostřednictvím systému EMCS bude propojeno více než 80 tisíc daňových subjektů ve všech členských státech Evropské unie se 27 správci daně v rámci členských států. Implementace tohoto systému povede ke:

- zjednodušení pohybu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, a to zavedením elektronického přenosu průvodních dokladů,
- zabezpečením pohybu zboží, kontrolou údajů o daňových subjektech před odesláním zboží, rychlejším a bezpečnějším zasláním potvrzení o přijetí zboží v místě určení,
- monitorování pohybu zboží a vykonávání kontrol po dobu přepravy.

3. Vymezení základních principů uplatňování nepřímých daní v ČR a SR

3.1. Obecná charakteristika nepřímých daní v ČR

Nepřímé daně, které jsou také nazývány daněmi ze spotřeby, jsou zahrnuty v ceně služeb či zboží placené poplatníkem při jejich koupi. Podle daňových teorií se stále častěji hovoří, že podle dnešní společnosti je výhodnější přechod v rámci daňového mixu od daní přímých k daním nepřímým.

Mezi hlavní parametry patří, že nepřímé daně představují stabilní a předvídatelný zdroj příjmů. Jsou neutrální, neboť každý občan platí daň stejnou, bez rozdílů, a také jsou zahrnuty v ceně zboží a služeb.

Zvyšování nepřímých daní lze prosadit snadněji než zvyšování daní přímých. Jejich zvýšení vede ke zvýšení cen a tím ke krátkodobé vyšší inflaci. Při zvládnutí veškerých účetních principů je výběr nepřímých daní mnohem jednodušší než výběr daní přímých.

Solidaristický charakter státu představuje princip přesunu daňového zatížení ve prospěch nepřímých daní, tzn. že občan, který bude mít vyšší mzdu, bude spíše spořit a tím méně utrácet za zboží a služby, ve kterých je DPH obsaženo. Což znamená, že s růstem příjmů, klesá míra zdanění. Pokud by tedy rozpočet daného státu tvořily výhradně daně nepřímé, byly by mzdy obyvatel s nižšími příjmy zdaněny podstatně více, než příjmy obyvatel s vysokou mzdou.

3.1.1. DPH

Daň z přidané hodnoty je jeden z nejdůležitějších příjmů státních rozpočtů ve všech zemích Evropské unie. Tato daň je upravena zákonem č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“). Tento zákon zapracovává příslušné předpisy Evropských společenství a upravuje daň z přidané hodnoty.

Předmětem daně podle § 2 ZDPH je:

- dodání a pořízení zboží nebo převod nemovitosti za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani při uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- dále také dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Změny platné od 1. 1. 2010, kdy byla novelizovaná směrnice 2006/112/ES – **Směrnice Rady 2008/8/ES** ze dne 12. 2. 2008, místo poskytnutí služby, **Směrnice Rady 2008/117/ES** ze dne 16. 12. 2008, boj proti daňovým únikům, nově vydaná **Směrnice Rady 2008/9/ES**, která se týká vrácení daně z přidané hodnoty OPD. Obecně se při stanovení místa plnění při poskytování služeb v roce 2009 určovalo místo poskytnutí služby podle sídla poskytovatele služby. Od roku 2010 se místo poskytnutí služby obecně stanoví podle příjemce služby.

V případě **směrnice Rady 2008/8/ES**, v problematice stanovení místa plnění u služeb v rámci veletrhů a výstav byl zvolen podle prvního způsobu, kdy se místo plnění stanovilo podle toho, kde byla konkrétní služba poskytnuta. Z pravidla by se veškeré služby měly zdaňovat v místě, kde dochází ke skutečné spotřebě. Pokud by však v tomto smyslu mělo dojít ke změně obecného pravidla o místě poskytnutí služby, byly by nutné určité výjimky z administrativních i politických důvodů z tohoto obecného pravidla. V případě poskytnutí služby osobě nepovinné k dani by se mělo nadále postupovat podle obecného pravidla, kdy místem poskytnutí služby je místo, kde má poskytovatel služby sídlo ekonomické činnosti.

Směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009, kterou se mění některá ustanovení směrnice 2009/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Změny se týkají především problematiky uplatňování nároku na odpočet vycházejí z některých zásad zavedené judikatury Soudního dvora EU a ze zásad vycházejících právě z této směrnice, které jsou členské státy povinny provést. Dále byly do textu zákona promítnuty některé postupy, které jsou pro členské státy volitelné a jejichž cílem je zjednodušení aplikace pravidel v praxi, a zavádí se některá opatření, která odpovídají zásadě neutrality zatížení plátců daně.

Směrnice Rady 2010/23/EU ze dne 16. března 2010, kterou se mění směrnice 2009/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů.

Směrnice Rady 2010/66/EU ze dne 14. října 2010, kterou se mění směrnice 2008/9/ES, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě Evropské unie vrácení daně, ale v jiném členském státě EU.

Povinnost přiznat daň (dle § 108 ZDPH) na výstupu vzniká ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo přijetí úplaty, a to ke dni, který nastane dříve (§ 21 ZDPH). Plátce, který nevede účetnictví, je povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud přizná daň ke dni přijetí úplaty, má povinnost přiznat daň na výstupu. Nárok na odpočet daně

(§ 72 ZDPH) má plátce, pokud uvedené přijaté zdanitelné plnění využije k uskutečňování ekonomické činnosti. Vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

Mezi daňové subjekty patří OPD (§ 5 ZDPH), jenž je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. OPD je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.

Ekonomickou činností (dle § 5 odst. 2 ZDPH) se rozumí soustavná činnosti výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlních činností, zemědělská výroba a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů. Mezi nezávislé činnosti patří vědecké, literární, umělecké, výchovatelské, dále činnosti lékařů inženýrů, právníků, architektů i účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů. OPD (§ 5 odst. 3 ZDPH) je také stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí. Za samostatnou OPD (§ 5 odst. 4 ZDPH) se považuje organizační složka státu, která je účetní jednotkou a v hlavním městě Praze jak hlavní město Praha, tak i každá jeho městská část.

Skupinou (dle § 5a ZDPH) se rozumí skupina spojených osob se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátce. Osoba, jenž je OPD (dle § 5 odst. 1 ZDPH) a jejíž obrat, souhrn úplat bez daně, za 12 kalendářních měsíců nepřesáhl 1 000 000 Kč, je osvobozena od uplatňování daně.

U sazeb daně z přidané hodnoty (§ 47 ZDPH) u zdanitelných plnění nebo u přijaté úplaty nastala změna na základě zákona č. 362/2009 Sb. Od 1. ledna 2010 je účinný zákon, kterým se mění některé zákony v souvislosti s návrhem zákona o státním rozpočtu ČR na rok 2010. Tento zákon přináší změnu ve výši sazeb DPH, kde základní sazba vzrostla z 19 % na 20 % a sazba snížená se taktéž zvýšila z původních 9 % na 10 %.

Zdaňovacím obdobím (§ 99 ZDPH) je kalendářní čtvrtletí, pokud obrat plátce za předcházející kalendářní rok nedosáhl 10 000 000 Kč, v případě, že obrat překročí částku 10 mil. Kč, je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc. Daňové přiznání (dle § 101 ZDPH) je plátce daně povinen do 25 dnů po skončení zdaňovacího období podat na tiskopisu předepsaném Ministerstvem financí, a to i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost, pokud zákon nestanoví jinak, tuto lhůtu již nelze prodloužit..

Evropská unie má dohodu týkající se minimální sazby pro DPH, a to ve výši **15 %** na většinu zboží a služeb, povolují i sazbu minimální, která představuje **5 %**. Povolují i výjimky vztahující se na nižší sazby nebo úplné zproštění daně pro určité zboží. Všeobecně jsou povoleny na zboží a služby, které nejsou v konkurenci se zbožím a službami jiného členského státu, např. jídla v restauracích nebo základní životní potřeby (jídlo, léky, atd...).

Směrnice Rady 2009/47/ES umožnila členským státům, jak už bylo výše uvedeno, aby na některé služby, například kadeřnictví nebo restaurace, využily možnosti snížení sazby u těchto služeb. Česká republika této možnosti nevyužila. Slovenská republika ano.

Směrnice Rady 2007/75/ES prodlužuje lhůtu, do kdy jsou povoleny výjimky v uplatňování nižších sazeb daní, než výše daní, které stanovuje EU. Tato lhůta byla prodloužena do roku 2015.

Evropská komise omezuje výjimky ve prospěch tržního mechanismu. Dále se také snaží zjednodušovat pravidla, což by mělo vést ke snižování podvodů, které často vznikají na základě složitosti systému.

3.1.2. Spotřební daně

Spotřební daň je upravena zákonem číslo 353/2003 Sb., o spotřebních daních v platném znění (dále jen „ZSpD“).

Předmětem spotřební daně § 1 ZSpD je:

- daň z minerálních olejů,
- z lihu,
- piva,
- vína a meziproduktů,
- a tabákových výrobků.

Správu spotřebních daní vykonávají celní úřady a celní ředitelství. Daňovým územím podle § 2 ZSpD se rozumí území České republiky, územím Evropského společenství, členským státem členský stát Evropské unie nebo třetí zemí země mimo daňové území Evropského společenství.

Plátcem (§ 4 ZSpD) spotřební daně je právnická nebo fyzická osoba, která je provozovatelem daňového skladu, oprávněným příjemcem nebo výrobcem, jemuž vznikla povinnost daň přiznat, zaplatit při dovozu a použití vybraných výrobků osvobozených od daně pro jiné účely, než na které se osvobození vztahuje. Ale i v případě výrobků, u kterých byla vrácená daň a dále v případě ztráty nebo znehodnocení vybraných výrobků.

Sazby daně z minerálních olejů jsou uvedené v § 48 ZSpD, sazby daně z lihu jsou v § 70 ZSpD, sazby a výpočet daně z piva v § 85 ZSpD. Sazby daně z vína a meziproduktů jsou uvedené v § 96 ZSpD a sazby daně z tabákových výrobků v § 104 ZSpD.

Mezi důležité pojmy spotřebních daní patří daňový sklad (§ 19 odst.2,b ZSpD), jenž představuje prostorově ohraničené místo na daňovém území ČR, v němž provozovatel daňového skladu vybrané výrobky vyrábí, zpracovává a skladuje, přijímá nebo odesílá. Za provozovatele daňového skladu se považuje fyzická nebo právnická osoba, které bylo uděleno povolení k provozu daňového skladu. Oprávněným příjemcem se rozumí fyzická nebo právnická osoba, která není provozovatelem výše uvedeného daňového skladu. Příjemce v rámci své podnikatelské činnosti na základě povolení jednorázově nebo opakovaně přijímá vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně z jiného členského státu. Vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně nesmí skladovat a odesílat, musí je zdanit.

Daňová povinnost (§ 8 a 9 ZSpD) vzniká výrobou výrobků na daňovém území ES a dovozem výrobků na daňovém území ES. Povinnost přiznat a zaplatit daň vzniká v okamžiku uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Při dovozu výrobků dnem vzniku celního dluhu, pokud výrobky nebyly uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně. Také při ztrátě, zničení nebo znehodnocení výrobků dopravovaných v režimu POD.

Plátce má povinnost registrovat se nejpozději do vzniku první povinnosti daň přiznat a zaplatit nebo v den prvního uplatnění nároku na vrácení daně.

Spotřební daň se vypočítá, když základ daně (dle § 10 ZSpD), jenž představuje množství vybraných výrobků v měřicích jednotkách, kromě piva a tabákových výrobků, vynásobíme sazbou za jednotlivé předměty daně. Zdaňovacím obdobím u spotřební daně je kalendářní měsíc.

Daňové přiznání (§ 18 odst. 1 ZSpD) předkládají:

- plátcí, kterým vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit,
- do 25. dne po skončení zdaňovacího období
- za každou daň samostatně.

Splatnost daně (dle § 18 odst. 5 ZSpD):

- do 40 dnů po skončení zdaňovacího období,
- při dovozu,
- do 10ti dní ode dne doručení rozhodnutí o vyměření cla.

3.1.3. Ekologické daně

Ekologické daně upravuje zákon číslo 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, část 45-47 (daň ze zemního plynu, pevných paliv a elektřiny). Správu ekologických daní provádějí (dle § 1 odst. 2 ZSVR) celní orgány:

- celní úřady,
- celní ředitelství.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Povinnost podat daňové přiznání a zaplatit daň (dle § 5 ZSVR) je:

- do 25. dne po skončení zdaňovacího období,
- samostatně za každou ekologickou daň.

Povinnost přiznat daň (§ 5 odst. 1 ZSVR) vzniká dnem dodání pevných paliv, plynu, elektřiny konečnému spotřebiteli, dnem spotřeby paliv, plynu, elektřiny osvobozených od daně využívaných pro jiné účely, než na které se osvobození vztahuje, je dále také dnem spotřeby nezdaněných paliv, plynu, elektřiny s výjimkou osvobozených od daně. U sazeb z ekologických daní se v budoucnu očekává, že sazby daně (dle § 6 ZSVR) vzrostou.

Daň ze zemního plynu a dalších plynů

Daňovým územím podle § 2 ZSVR se pro účely vymezení daňové povinnosti považuje území ČR.

Dodavatelem je právnická nebo fyzická osoba, která nabývá plyn bez daně za účelem jeho dalšího prodeje.

Konečným spotřebitelem je fyzická nebo právnická osoba, která není držitelem povolení k nabytí plynu bez daně.

Předmětem daně (§ 4 ZSVR) ze zemního plynu a dalších plynů je plyn uvedený pod kódy nomenklatury:

- zemní plyn,
- svítíplyn,
- pohon motoru,
- výroba tepla,
- stacionární motory.

Plátcem daně (§ 3 ZSVR) ze zemního plynu a dalších plynů je dodavatel, který na daňovém území dodal plyn konečnému spotřebiteli, provozovatel distribuční a přepravní soustavy a dále také fyzická a právnická osoba (§ 3 odst.1 ZSVR), která:

- použila plyn zdaněný nižší sazbou daně k účelu, který odpovídá vyšší sazbě daně,
- použila plyn osvobozený od daně k jiným účelům než se osvobození vztahuje,
- spotřebovala nezdaněný plyn, s výjimkou osvobození.

Základem daně (podle § 6 ZSVR) je množství plynu v MWh spalného tepla. Daň se vypočítá (dle § 7 ZSVR) vynásobením základu daně sazbou daně.

Od daně ze zemního plynu a některých dalších plynů (podle § 8 ZSVR) je osvobozen např. zemní plyn určený pro výrobu tepla v domácnostech, plyn použitý k výrobě elektřiny, plyn jako pohonná hmota nebo palivo pro plavby po vodách na daňovém území, v metalurgických procesech, zemní plyn, který je využíván k jinému účelu, než pro pohon motoru nebo pro výrobu tepla a dále také při zpracování plynu a výrobků, které jsou předmětem spotřební daně. Osvobozeny jsou také technicky zdůvodnitelné ztráty při dopravě a skladování, také v dopravních prostředcích, klimatizacích a chladírenských zařízeních.

Daňový doklad, který upravuje tento zákon v § 17 ZSVR, vystavuje dodavatel při dodání zboží konečnému spotřebiteli. Při dodání plynu bez daně jinému dodavateli se vystavuje doklad o prodeji. Daňový doklad se vystavuje do 15 dnů ode dne dodání plynu konečnému spotřebiteli a obsahuje důležité údaje:

- identifikační údaje dodavatele,
- identifikační údaje konečného spotřebitele,
- množství dodaného plynu v MWh spalného tepla,
- množství dodaného plynu v MWh spalného tepla osvobozeného od daně,
- výše daně celkem v Kč,
- účel použití,
- den dodání,
- datum vystavení dokladu,
- a číslo daňového dokladu.

Povinnost přiznat a zaplatit daň vzniká plátcí, který je povinen předložit daňové přiznání (dle § 26 odst. 1 ZSVR) a zaplatit daň do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla.

Daňové přiznání (§ 26 odst. 2 ZSVR) je možno podat i v průběhu insolvenčního nebo konkursního řízení. Dodatečné daňové přiznání (§ 26 odst. 3 ZSVR) na nižší daňovou povinnost je plátce povinen podat do 6 měsíců, ode dne, kdy uplynula doba pro podání daňového přiznání za zdaňovací období. Lhůtu nelze prodloužit ani povolit navrácení v předešlý stav.

Daň z pevných paliv

U daní z pevných paliv se daňovým územím, podle § 2 ZSVR, rozumí území České republiky. Plátcem daně (dle § 3 ZSVR) je dodavatel, který na daňovém území dodal pevná paliva konečnému spotřebiteli. Dále také fyzická nebo právnická osoba, která:

- použila pevná paliva osvobozena od daně k jiným účelům, než na který se osvobození vztahuje,
- spotřebovala nezdaněná pevná paliva s výjimkou pevných paliv osvobozených od daně.

Plátce daně (§ 3 ZSVR) podá návrh na registraci k dani u celního úřadu nejpozději v den vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit.

Povinnost přiznat a zaplatit daň (§ 5 ZSVR) vzniká dnem dodání pevných paliv konečnému spotřebiteli na daňovém území. Zdaňovacím obdobím (§ 24 ZSVR) je kalendářní měsíc.

Předmětem daně z pevných paliv podle § 4 ZSVR je:

- černé uhlí,
- hnědé uhlí,
- a koks.

Základ daně (§ 6 ZSVR), daně z pevných paliv představuje množství pevných paliv vyjádřené v GJ spalného tepla v původním vzorku. Sazba daně (dle § 6 odst. 2 ZSVR) je ve výši 8,50 Kč/GJ spalného tepla v původním vzorku, kde se prokazují výsledky měření akreditované laboratoře, které nesmí být starší než 1 rok.

Osvobození od daně (§ 8 ZSVR) představují pevná paliva určená k použití, nabízená k prodeji nebo použita:

- k výrobě elektřiny,
- pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla v generátorech pokud je teplo z kombinované výroby elektřiny a tepla dodávané domácnostem,
- také jako palivo pro plavby po vodách,
- v chemických redukčních procesech, např. vysoké pece,
- k výrobě koksu, k jinému účelu než pro pohon motoru pro výrobu tepla,
- atd..

Povinnost přiznat a zaplatit daň vzniká plátcí, který je povinen předložit daňové přiznání (dle § 25 odst. 1 ZSVR) a zaplatit daň do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla.

Daňové přiznání (§ 25 odst. 2 ZSVR) je možno podat i v průběhu insolvenčního nebo konkursního řízení. Popřípadě lze podat dodatečné daňové přiznání (§ 25 odst. 3 ZSVR) na nižší daňovou povinnost a to do 6 měsíců, ode dne, kdy uplynula doba pro podání daňového přiznání za zdaňovací období. Tuto lhůtu nelze prodloužit ani povolit navrácení v předešlý stav.

Daňový doklad, který upravuje tento zákon v § 17 ZSVR, vystavuje dodavatel při dodání zboží konečnému spotřebiteli. Při dodání plynu bez daně jinému dodavateli se vystavuje doklad o prodeji. Daňový doklad se vystavuje do 15 dnů ode dne dodání pevných paliv konečnému spotřebiteli a obsahuje tyto důležité údaje:

- identifikační údaje dodavatele,
- identifikační údaje konečného spotřebitele,
- množství dodaných pevných paliv v GJ spalného tepla,
- množství dodaných pevných paliv v GJ spalného tepla osvobozeného od daně,
- výše daně celkem v Kč,
- účel použití,
- den dodání,
- datum vystavení dokladu,
- a číslo daňového dokladu.

Daň z elektřiny

U daně z elektřiny se daňovým územím, podle § 2 ZSVR rozumí území České republiky.

Plátcem daně (dle § 3 odst. 1 ZSVR) je dodavatel, který na daňovém území dodal elektřinu konečnému spotřebiteli nebo také dodavatel distribuční nebo přenosové soustavy.

Dále také fyzická nebo právnická osoba, která:

- použila elektřinu osvobozenou od daně k jiným účelům, než na které se osvobození od daně vztahuje,
- spotřebovala nezdaněnou elektřinu, s výjimkou elektřiny od daně osvobozené.

Plátce daně (§ 3 ZSVR) podá návrh na registraci k dani u celního řadu nejpozději v den vzniku povinnosti přiznat a zaplatit daň. Povinnost přiznat a zaplatit daň (§ 5 ZSVR) vzniká dnem dodání elektřiny konečnému spotřebiteli na daňovém území.

Povinnost přiznat a zaplatit daň nevzniká (dle § 5 odst. 2 ZSVR), pokud fyzická nebo právnická osoba, nabyla elektřinu zdaněnou nebo osvobozenou od daně a dodá takovou elektřinu jiné fyzické nebo právnické osobě. Zdaňovacím obdobím (§ 25 ZSVR) je kalendářní měsíc. Předmětem daně podle § 4 ZSVR je elektřina uvedená pod kódem nomenklatury 2716.

Základem daně (§ 6 odst. 1 ZSVR) je množství elektřiny v MWh a sazba daně (§ 6 odst. 2 ZSVR) činí 28,30 Kč/MWh. Výše daně se vypočítá (§ 7) vynásobením základu daně příslušnou sazbou daně.

Od daně z elektřiny je osvobozena dle tohoto zákona v § 8 ZSVR elektřina:

- ekologicky šetrná,
- vyrobená ze zdaněných výrobků, které jsou předmětem daně ze zemního plynu, pevných paliv nebo spotřební daně s výkonem do 2 MW,
- určená k technologickým účelům pro výrobu a udržení schopnosti vyrábět elektřinu a teplo,
- ke krytí ztrát v přenosové distribuční soustavě,
- při provozování dráhy a drážní dopravy pro přepravu osob,
- při elektrolytických a metalurgických procesech,
- k mineralogickým postupům.

Daňový doklad, který upravuje tento zákon v § 17 ZSVR, vystavuje dodavatel při dodání zboží konečnému spotřebiteli. Při dodání plynu bez daně jinému dodavateli se vystavuje doklad o prodeji. Daňový doklad se vystavuje do 15 dnů ode dne dodání elektřiny konečnému spotřebiteli a obsahuje tyto důležité údaje:

- identifikační údaje dodavatele,
- identifikační údaje konečného spotřebitele,
- registrační číslo odběrného místa,
- množství dodané elektřiny v MWh,
- množství dodané elektřiny v MWh osvobozeného od daně,
- výše daně celkem v Kč,
- účel použití,
- den dodání,
- datum vystavení dokladu,
- a číslo daňového dokladu.

3.2. Obecná charakteristika DPH v SR

DPH je, jak už bylo výše uvedeno, nepřímou daní spotřebního charakteru a zároveň je i neoddělitelnou součástí ceny zboží. Základní principy uplatňování DPH na Slovensku jsou obdobné jako uplatňování DPH v ČR. DPH upravuje zákon č. 222/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZSDPH“), ve znění pozdějších předpisů. Předmětem zdanění (dle § 2) DPH je taktéž dodání výrobků a poskytnutí služby za protihodnotu v tuzemsku učiněné zdanitelnou osobou a dodání výrobků z jiného členského státu Evropské unie. Zdanitelná osoba (§ 3), tzv. plátce daně, vykonává nezávislou ekonomickou činnost bez ohledu na výsledky této činnosti. Ekonomická činnost (§ 3 odst. 2) představuje činnost, ze které plynou jisté příjmy. Limit obratu, od kterého se musí subjekty na území Slovenské republiky zaregistrovat (dle § 4) představuje hodnotu 49 790 EUR ve 12-ti po sobě jdoucích kalendářních měsících. Zdanitelná osoba je povinna podat daňovému úřadu žádost o registraci do 20. dne kalendářního měsíce následujícího po měsíci v němž bylo obratu dosaženo.

Základem daně (dle § 22) je vše, co dodavatel dodal nebo přijal v peněžním vyjádření za dodání určitého zboží nebo poskytnutí služby. Do základu daně se zahrnují i dotace na dané zboží, příspěvky, cla a například náklady související s balením nebo přepravou.

Slovenská republika má taktéž jednu základní sazbu, ale liší se v tom, že má na rozdíl od ČR dvě snížené sazby. Sazby daně jsou obsaženy v zákoně v § 27, kde základní sazba představuje hodnotu 19 % a snížené sazby jsou 10 % a 6 %. Snížené sazby se uvádějí u zboží vyrobeného a dodaného na trh podle osobních předpisů. Změny od 1. 1. 2011 v sazbách DPH jsou uvedeny níže v novele zákona o DPH. Zdanitelným obdobím (dle § 77) je kalendářní měsíc, pokud tento zákon neustanovuje jinak. V případě, že obrat plátců dosáhl hodnoty nižší

než 331 939,19 EUR ze předcházející kalendářní rok, zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí. Plátce daně má povinnost podat daňové přiznání (dle § 78) do 25 dnů po skončení zdaňovacího období a v době, kdy je daň splatná.

3.3. Charakteristika spotřebních daní v SR

Spotřební daně jsou daně selektivního charakteru, které se vztahují pouze na vybraný okruh výrobků. Jedná se o výrobky typu piva, vína, tabáku a tabákových výrobků, lihu, minerálních olejů, uhlí, elektřiny a zemního plynu.

Plátcem spotřebních daní jsou provozovatelé daňových skladů, což představuje objekt, kde se výrobky vyrábějí, skladují a pak dále odesílají. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc.

Daňová povinnost vzniká dnem, kdy zboží bylo dovezeno nebo vyrobeno a však povinnosti přiznání a zaplacení této daně začíná od okamžiku uvedení výrobků do volného daňového oběhu ve Slovenské republice.

3.3.1. Jednotlivé typy daní

Daň z piva upravuje zákon č. 107/2004 Sb., o spotřební dani z piva, ve znění pozdějších předpisů. Předmětem daně (dle § 4) je alkoholický nápoj, který vzniká kvašením mladiny nebo je směsí daného piva a nealkoholických nápojů. Základ daně (dle § 6) tvoří množství piva v hektolitrech a základní sazba (dle § 7) daně je 1,65 EUR/hl, snížená sazba daně představuje hodnotu 1,22 EUR/hl. Tato snížená sazba daně se uplatňuje u samostatných malých pivovarů, které mají roční výrobu piva nižší než je hodnota 200 000 hl.

Dalším typem daní je tedy daň z vína, kterou upravuje zákon č. 104/2004 Sb., o spotřební dani z vína, ve znění pozdějších předpisů. Předmětem daně (§ 4) jsou vína tichá, vína šumivá, taktéž šumivá vína s obsahem alkoholu nižším než 8,5 % objemu a meziprodukty.

Základ daně (§ 5) opět tvoří množství vína vyjádřené v hektolitrech. Sazby daně (dle § 6) jsou zde různé, jelikož sazba u tichého vína je nulová. Sazba daně u šumivých vín je 79,66 EUR/hl, u šumivých vín s obsahem alkoholu méně než 8,5 % objemu 56,42 EUR/hl a u meziproduktů 82,98 EUR/hl.

Předmětem daně (§ 4) z tabáku a tabákových výrobků, který upravuje zákon č. 106/2004 Sb., o spotřebních daních z tabáků a tabákových výrobků, ve znění pozdějších předpisů, jsou cigarety, doutníky, cigarillos a tabák. Základem daně (dle § 5) je množství

tabákových výrobků vyjádřených v kusech nebo vyjádřených v kilogramech, avšak s výjimkou cigaret, u kterých je základ daně vyjádřen počtem kusů cigaret ve spotřebitelském balení a cena cigaret uvedená na kontrolní známce.

Sazby daně (dle § 6) u cigaret se skládají z pevné části 59 EUR/1000 ks a procentuální části, která je 23 % z ceny cigaret. Sazba daně u tabáku je 70,90 EUR/1 kg. Minimální sazba daně u cigaret je 95,00 EUR/1000 ks. Sazba daně u doutníků a doutníčků je 77,14 EUR/1000 ks.

Předmětem daně (dle § 4) z lihu, který upravuje zákon č. 105/2004 Sb., o spotřebních daních z lihu, ve znění pozdějších předpisů, je líh obsažený v jakémkoliv výrobku. Základ daně (§ 5) tvoří množství lihu vyjádřené v hektolitrech 100 % alkoholu při 20 °C. Sazba daně (dle § 6) je opět základní, která má hodnotu 1 080 EUR/hl a sazba snížená, která činí 540 EUR/hl, která se uplatňuje na líh z pěstitelského pálení.

Problematika daně z minerálních olejů je upravována v zákoně č. 98/2004 Sb., o spotřebních daních z minerálních olejů, ve znění pozdějších předpisů. Předmětem daně (dle § 4) jsou motorové benzíny, plynové, topné a střední oleje a zkapalněné plynné uhlovodíky. Sazby daně (§ 6) z minerálních olejů se vyjadřují v hodnotách EUR/1000 hl. Základem daně (§ 5) je množství minerálních olejů vyjádřených v litrech, kilogramech nebo množství v něm obsažené energie vyjádřené v Gj. Sazby daně (dle § 6) z minerálních olejů jsou v závislosti na kódu kombinované nomenklatury na 1000 litrů motorového benzínu: 481,31 EUR; 514,50 EUR nebo 597,49 EUR. U topného oleje je sazba 26,55 EUR/t a u zkapalněných plyných uhlovodíků je sazba daně ve výši 258,91 EUR/t.

Daň z uhlí, kterou upravuje zákon č. 609/2007 Sb., o spotřebních daních z elektřiny, uhlí a zemního plynu a o změně a doplnění zákona č. 98/2004 Sb., o spotřebních daních z minerálních olejů, ve znění pozdějších předpisů, platí od 1. 1. 2008. Tato daň z uhlí a také daně z elektřiny a zemního plynu jsou uvalovány jednorázově, a to konečnému spotřebiteli. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Předmětem daně (dle § 16) z uhlí, je uhlí černé, hnědé, koks a polokoks z černého uhlí a ostatní pevné uhlovodíky. Základem daně (§ 17) je množství uhlí vyjádřené v tunách a sazba daně (dle § 18) z uhlí je vyjádřena hodnotou 10,62 EUR/tunu. Plátcem daně je výrobce uhlí nebo osoba, která dodala uhlí konečnému spotřebiteli.

Daň z elektřiny, kterou upravuje tentýž zákon, je daň, jejímž předmětem (§ 4) je elektřina kódu kombinované nomenklatury 2716. Základem daně (dle § 5) je vyjádření množství elektřiny v MWh a sazba daně (dle § 6) představuje hodnotu 0,66 EUR/MWh, tato sazba daně platila od 1. 7. 2008 do 31. 12. 2009. Od 1. 1. 2010 je sazba daně 1,32 EUR/MWh.

Plátcem této daně je fyzická, ale i právnická osoba, která na území Slovenské republiky dodává elektřinu konečnému spotřebiteli a také elektroenergetický podnik.

Daň ze zemního plynu opět upravuje zákon č. 609/2007 Sb., o spotřební dani z elektřiny, uhlí a zemního plynu, ve znění pozdějších předpisů. Předmětem této daně (dle § 28) je tedy zemní plyn, kde základem daně (§ 29) je množství zemního plynu vyjádřených v MWh. Sazba daně (§ 30) pro pohonné látky představuje hodnotu ve výši 6,63 EUR/MWh a pro palivo na výrobu tepla hodnotu 0,66 EUR/MWh, tyto sazby daně platily od 1. 7. 2008 do 31. 12. 2009. Od roku 2011 je sazba u pohonných látek 0,141 EUR/kg a palivo na výrobu tepla má sazbu 1,32 EUR/MWh. Plátcem daně ze zemního plynu jsou opět osoby, které dodaly zemní plyn konečnému spotřebiteli nebo spotřebovaly plyn v plynárenských a dodavatelských podnicích.

3.4. Novela zákona o DPH na Slovensku

Zákon č. 490/2010, který se měnil a doplnil zákon č. 222/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, přinesl více změn s účinností od 1. 1. 2011¹⁰. Největším rozsahem změn a úprav bylo podrobeno právě DPH související s povinným začleněním směrnic Rady 2008/8/ES (čl. 3), 2009/69/ES, 2009/162/ES, 2010/23/EU a 2010/66/EU do slovenského národního práva. Mezi nejdůležitější změny patří změna v sazbách DPH.

V důsledku změn sazeb DPH dochází na Slovensku k dočasnému zvýšení základní sazby DPH z 19 % na 20 %. Zvýšení základní sazby o 1 % je pouze dočasným zvýšením, u kterého se předpokládá, že bude zrušeno tehdy, kdy schodek veřejné správy dosáhne úrovně menší než 3 %. Snížená sazba DPH ve výši 6 % ze základu daně, jenž je uplatňována od 1. 5. 2010 na specifické druhy potravinových výrobků vyráběných a dovážených na trh, se ruší.

Další změnou je změna pravidel při určení místa dodání služeb. Změny se týkají především uměleckých, sportovních, kulturních, vědeckých a vzdělávacích služeb pokud jsou tyto služby dodané zdanitelným osobám, kde se v případě dodání místo dodání určí podle místa odběratele služeb. Při dodání služeb v souvislosti se vstupem, i doplňkové služby související s tímto vstupem a taktéž dodání zdanitelné osobě, je místo určení tam, kde se dané služby poskytují. Jestliže jsou dané služby poskytovány jiné než zdanitelné osobě je místo určení tam, kde se dané služby vykonávají.

¹⁰ Informace k novele zákona o DPH převzaty z Daňového ředitelství Slovenské republiky

V této novele byla upřesněna jednoznačná lhůta, do kdy se má po skončení daňové kontroly přiznaný nadměrný odpočet vrátit a kdy zaniká právo na jeho vrácení. V případě, že po skončení daňové kontroly se zjistí nadměrný odpočet, musí daňový úřad vrátit do 10 dní zjištěný odpočet v plné výši. Vzniklý kladný rozdíl, jenž může nastat v případě, kdy v odvolacím řízení se přizná nadměrný odpočet a odpočtem, který přizná daňový úřad, vrátí daňový úřad taktéž do 10 dnů. V případě, že daňový subjekt neumožní vykonat daňovou kontrolu na zjištění oprávněnosti nároků na vrácení nadměrného odpočtu do šesti měsíců ode dne začátku, potom tento nárok zaniká posledním dnem šestého měsíce.

S účinností od 1. 1. 2010 byl zavedený nový systém podání žádosti o prodloužení lhůty na vrácení daně v členských státech EU za období roku 2009. Podstatnou změnou je skutečnost, že žadatel podává danou žádost elektronicky prostřednictvím elektronického portálu daného členského státu. Žádost musí být podána do 30. září kalendářního roku, který následuje po období, za které se uplatňuje nárok na vrácení daně. Z kontrol těchto elektronických portálů v členských zemích, které prováděla Evropská komise, zjistila vážné problémy. Z tohoto důvodu byla přijata **směrnice Rady 2010/66/EU**, kde se prodloužila lhůta na podání žádosti o vrácení daně v období roku 2009 do 31. března 2011. Lhůta za podání žádosti o vrácení daně v členských zemích EU za období roku 2010 končí 30. září 2011. Podat žádost o vrácení DPH v jiných státech EU může registrovaný plátcce DPH, za předpokladu, že v období, za které žádá vrácení DPH:

- byl plátcem DPH,
- uskutečňoval nákupy zboží nebo služeb v jiném členském státě EU s DPH,
- není registrovaný jako plátcce DPH v členském státě EU, kde si bude podávat žádost o vrácení DPH,
- v tuzemsku vykonává činnost s nárokem na odpočet DPH.

V případě, že se žádost o vrácení daně vztahuje na období kratší než kalendářní rok, ale ne kratší než 3 měsíce, nesmí být suma DPH k vrácení menší než 400 EUR u žádosti za kalendářní rok a zároveň zbytek kalendářního roku musí být suma DPH nejméně 50 EUR.

Při dovozu zboží, které bylo odeslané nebo jeho přeprava končí v jiném členském státě EU, je toto zboží osvobozeno od DPH. Zde dochází ke zpřísnění podmínek, při kterých lze osvobodit od DPH zboží při dovozu z třetích států a to především v případě dovozu zboží do členského státu, kde následuje dodání tohoto zboží do jiného členského státu EU.

Směrnici Rady 2009/69/ES se v zákoně o DPH vytvořily podmínky boje proti daňovým podvodům v oblasti nepřímého zdanění a taktéž, aby nedocházelo ke zneužívání osvobození od daně při dovozu zboží. Zpřísnění podmínek na odpočet DPH při nehmotném majetku bylo důležité především proto, aby nedocházelo k rozlišování u zdanitelných a nezdanitelných osob.

Plátce daně v souvislosti s nehmotným majetkem, který pořídí, musí rozdělit vstupní DPH na část, kterou nemůže odpočítat z důvodu, že daný majetek používá na jiné účely, než je účel podnikání a část druhou, kterou může odpočítat, jelikož je použita k podnikání.

Problematiku v oblasti dodávky tepla a chladu řeší úprava, která taktéž upravuje dodání plynu a elektřiny. Tato úprava se týká především místa zdanění dodávek plynu přes rozvodové sítě. Bude se uplatňovat jak na dodávky plynu plynovodním potrubím, které do rozvodní sítě nepatří, tak i na dovoz plynu uskutečněný prostřednictvím plavidel. Taktéž se tato úprava zaměřuje na služby související s poskytováním přístupu ke všem soustavám a sítím plynu a elektřiny.

3.5. Novela zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Tato novela vychází ze směrnic, které byly již uvedeny výše u Slovenské republiky. Zákon o DPH je k 1. 1. 2011 novelizován zákony č. 120/2010 Sb., č. 199/2010 Sb. a zákonem č. 47/2011 Sb., který má odloženou účinnost k 1. 4. 2011¹¹. V rámci EU je DPH vysoce harmonizována, tudíž novela zákona k 1. dubnu 2011 obsahuje celou řadu ustanovení, které vycházejí z úpravy platné pro všechny členské státy EU. Jak už bylo výše uvedeno, tak Česká republika implementaci této směrnice do zákona nestihla ve stanovené lhůtě, tudíž je tento zákon novelizován k 1. 4. 2011. Slovenská republika implementaci ve stanoveném termínu stihla.

V současné době je základním předpisem pro oblast DPH **Směrnice Rady 2006/112/ES**, která platí od 1. ledna 2007 a nahradila zejména **Směrnici Rady 77/388/EHS** (tzv. šestou směrnici), která byla do konce roku 2006 základním předpisem pro uplatňování DPH v členských státech EU. Změny se týkají především oblasti místa plnění při poskytování služeb, daňových úniků spojených s dovozem zboží a některých ustanovení **Směrnice č. 2006/112/ES** o společném systému daně z přidané hodnoty.

Další změny se týkají oblasti problematiky přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění tzv. „reverse-charge“ (mechanismus reverse-charge ulehčuje odběrateli či příjemci

¹¹ Novela zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, obsažená v daňových zákonech 2011

zdanit zboží nebo službu ve svém státě bez složitého uplatňování nároku na odpočet daně v jiném státě nebo dokonce nutné registrace k dani z přidané hodnoty v tomto cizím státě) kromě již používaného režimu pro dodání zlata. Od roku 2010 došlo k novému vymezení místa plnění u přeshraničních služeb. Dochází tedy k rozšíření reverse-charge mechanismu. Byla to jedna z nejvýznamnějších změn v oblasti ZDPH. Jedním z hlavních cílů je zdanit (až na výjimky) služby poskytované OPD v členských státech Evropské unie, kde byly poskytnuty (kdy přiznává a zaplatí daň příjemce služeb). Důsledkem je povinnost poskytovatele uvést služby v souhrnném hlášení.

Změnu je možné charakterizovat srovnáním povinností v roce 2009 a 2010 na základním pravidle při určení místa plnění u služeb podle § 9 ZDPH. U OPD bylo v roce 2009 stanoveno místo plnění podle poskytovatele služby, od roku 2010 podle příjemce služby. Při stanovení místa plnění u služeb pro osoby nepovinné k dani se v roce 2009 postupovalo podle poskytovatele služby a v roce 2010 tato skutečnost změněná nebyla. Poskytnutí služby OPD v jiném členském státě Evropské unie bude pro příjemce (pokud by ještě nebyl plátcem daně) znamenat registraci, přiznání daně na vstupu. Novým je dále také zavedení ručení za daň a možnost provedení opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení. Jiné změny souvisí s upřesněním a doladěním stávajících ustanovení platného zákona o DPH v návaznosti na platné znění směrnic při osvobození od daně, při dovozu některých druhů zboží a při uskutečnění plnění poskytnutí služeb. Poslední oblastí jsou změny reagující na legislativně technické změny a na zkušenosti ze správy daně. Konkrétní změny se týkají především:

- § 4 ZDPH definice obchodního majetku vypuštění povinnosti účtování, kde plátec daně je povinen vést údaje o tomto majetku podle § 102 v daňové evidenci,
- další změna § 7a ZDPH týkající se stanovení místa plnění u dodání plynu a elektřiny, kde se postupuje stejně jako při dodání tepla a chladu,
- taktéž v § 10b ZDPH dochází ke změně v závislosti na zjištění místa plnění u poskytovaných služeb, kdy služby, které jsou v tomto paragrafu uvedené a budou poskytnuté OPD, která na akci bude mít oprávněný vstup, zůstane místo plnění v místě, kde budou služby poskytnuty,
- novela v § 24 ZDPH upravuje datum uskutečnění zdanitelného plnění u poskytnutých služeb s místem plnění v tuzemsku osobnou registrovanou k dani v jiném členském státě a zahraniční OPD. Datum uskutečnění se rovná datu poskytnutí nebo zaplacení, avšak podle toho co nastane dříve.

- v § 42 – 46 ZDPH dochází k úpravě postupu při opravě základu daně a samotné výše daně.

V § 42 ZDPH jsou uvedeny změny týkající se opravy základu daně a samotné výše daně. Tato změna spočívá v jednoznačné povinnosti pro plátce daně opravit základ daně a výši daně, oproti současnému ustanovení, podle kterého měl plátce daně možnost v některých případech základ daně a daň upravit. V jiných případech měl povinnost základ daně a daň upravit. Zde se jedná o opravy v oblasti dodavatelsko-odběratelských smluv a závazků. Například v případě, kdy dochází ke snížení úplaty formou poskytnutí slevy po datu uskutečnění zdanitelného plnění, ke zrušení celého nebo části zdanitelného plnění, k předčasnému ukončení smlouvy o dodání zboží.

V § 43 ZDPH jsou uvedeny případy, kdy dochází k jinému uplatnění daně, než je v zákoně stanoveno, v případě chyb. Opravy budou prováděny v dodatečném daňovém přiznání.

V § 44 ZDPH nastala změna, která se týká zavedení nové možnosti opravy výše daně na výstupu u pohledávek za odběrateli v insolvenčním řízení. Úpravy umožní opravu výše daně podnikům, jejichž cash flow snižují nedobytné pohledávky za podniky v platební neschopnosti. Dodavatel díky tomuto ustanovení bude mít nárok na opravu daně na výstupu, pokud mu jeho odběratel nezaplatil, insolvenční soud proti odběrateli již zahájil insolvenční řízení a bude se jednat o pohledávky vzniklé nejpozději 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku.

V § 45 a 46 ZDPH jsou obsaženy náležitosti uváděné v opravném daňovém dokladu. Dále také § 48 ZDPH upravuje vymezení rodinných domů, bytových domů a bytů. U plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně dochází (uvedené v § 52 ZDPH) k upřesnění podmínek stanovených držiteli licence při osvobození poštovních služeb. Další změna týkající se § 56 ZDPH upřesňuje počátek běhu tříleté lhůty pro osvobození navazující na kolaudační souhlas, kdy rozhodujícím okamžikem pro stanovení počátku je první kolaudační souhlas a případné další souhlasy, které již nemají na počátek běhu lhůty žádný vliv.

Změny § 68 ZDPH upravují osvobození od daně v případech, kdy dochází k doplnění o subjekty EU nebo o subjekty založené Evropskou unií. K rozšíření druhů zboží a podmínek, u kterých je umožněno přiznání osvobození od daně při dovozu zboží dochází ke změnám v § 71 ZDPH.

V § 72 ZDPH jsou obsaženy nové zásady týkající se rozsahu a vzniku nároku na odpočet daně. V § 73 ZDPH se posouvá možnost uplatnění nároku na odpočet daně na okamžik, kdy jsou splněny podmínky v odstavci 1 ZDPH. U případů tuzemských zdanitelných plnění poskytnutých jiným plátcem daně, je plátce daně oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně pouze v okamžiku, kdy bude mít daňový subjekt příslušný daňový doklad. Následně si může, podle takového daňového dokladu, plátce daně uplatnit nárok na odpočet daně. V § 98 ZDPH je stanoven postup, jakým bude správce daně postupovat v případě nesplnění registrační povinnosti a to tím způsobem, že základ daně je tvořen souhrnem úplat za uskutečněná zdanitelná plnění za období, kdy již měla být dotčená osoba plátcem daně.

V § 102 odst.1 písmeno d) ZDPH je upřesněna povinnost plátce daně uvádět v souhrnném hlášení služby poskytnuté osobě registrované k dani v jiném členském státě Evropské unie. Toto ustanovení neobsahuje problém týkající se reverse-charge uplatňovaný plátcem u poskytnutých služeb v případech, kdy je známé DIČ této osoby, která by se měla povinně registrovat k dani ve svém členském státě EU. Následné souhrnné hlášení je plátce daně povinen podat do 15 dnů od data zjištění chybných údajů.

Nově je v ZDPH upraven institut ručení za nezaplacenou daň, kdy je při zdanitelném plnění mezi plátcem a plátcem, který přijme plnění, ručitelem za nezaplacenou daň v § 109 ZDPH. Ručení nastane také v případě, kdy se cena za plnění odchýlí od ceny obvyklé. V § 109a ZDPH je nově stanovena možnost zajistit daň příjemcem zdanitelného plnění zvláštním způsobem a to ještě před okamžikem, než se stane ručitelem. Jedná se o dobrovolný úkon plátce a úplata se použije výhradně na zdanitelné plnění, které bylo vůči plátcem jiným plátcem uskutečněno.

3.6. Nová budoucnost DPH v ČR

V souvislosti s DPH se vládní koalice snaží dohodnout, jak bude, alespoň ve dvou následujících letech, vypadat sazba DPH¹². Dle prvních náznaků se sazba daně měla už letos na podzim, nejdéle však do jednoho roku, sjednotit na 20 %. Ve snížené sazbě, tedy 10 % by bylo pouze 7 základních surovin. Jednalo se o chléb, mléko bez ostatních mléčných výrobků, brambory, syrová a nezpracovaná zelenina, nezpracované ryby, dětská mléčná výživa a potraviny pro pacienty s cukrovkou a dalšími metabolickými problémy.

Od roku 2012 bude snížená sazba daně 14 % a základní sazba DPH zůstane na 20 %. Ve snížené sazbě 14 % zůstanou veškeré položky jako doposud. Jde zejména o potraviny,

¹² <http://hn.ihned.cz/c1-51085950-koalice-otocila-chce-dph-17-5> [cit. 2011-03-14]

nealkoholické nápoje, vodné a stočné, teplo, městskou dopravu, knihy, časopisy a noviny, ubytovací služby, vstupné na kulturní akce, léky a zdravotnické pomůcky, dětské pleny či stavební práce. Co však není ještě jisté je, zda se plně zvýší ceny, při zvýšení DPH z 10 % na 14 % nebo obchodníci dočasně sníží marže a zdražení by tak mohlo být nižší.¹³ Od roku 2013 se sjednotí sazba DPH na 17,5 %, bez jakýchkoliv výjimek.

Tato změna DPH na jednotnou sazbu 17,5 % pravděpodobně vyvolá zvýšení cen veškerých služeb a zboží, které byly ve snížené 14 % sazbě daně, jak už bylo výše uvedeno. Taktéž dojde k mírnému snížení cen ostatního zboží a služeb, kdy se základní sazba 20 % sníží na 17,5 %. Jedná se zejména o většinu spotřebního zboží, ale taktéž služeb, elektřiny, plynu, internetu, telefonních poplatků, atd.

Změna výše DPH je nutná z důvodu zisku vyšších příjmů na odstranění ztrát v důchodovém systému. Tyto změny mají přinést do státní pokladny v roce 2012 26 miliard korun v dalším roce 2013 o 4 miliardy více. Tyto příjmy by měly pokrýt cenu důchodové reformy.

Vládní koalice však slibuje, že následné zvyšování sazeb DPH bude kompenzováno dvěma skupinám lidí. První skupinou jsou rodiny s dětmi, u kterých si rodiče mohou uplatnit slevu na dani u dětí o 150 Kč více. Druhou skupinu tvoří současní důchodci, kterým se bude zvyšovat penze o odpovídající částku podle pravidel pro valorizaci. Vláda nakonec velkou valorizaci vůbec neplánuje. Všechny tyto získané miliardy budou použity na důchodovou reformu a výplatu stávajících důchodů.

Názory ekonomů jsou z velké části jednotné, jelikož ekonomové souhlasí se sjednocením sazby na 17,5 % a věří, že jednotná sazba je správnou cestou pro lepší hospodářskou situaci v naší zemi. Souhlasí také s postupem, jakým chce vláda tuto změnu provést, což je postupným zvyšováním během dvou let. Náhlé zvýšení sazby z 10 % na 20 %, jak bylo plánováno v prvních počátcích, by znamenalo značné zvýšení cen veškerých produktů, které patřily do snížené sazby. Jak změny DPH ovlivní ceny jednotlivých druhů zboží v maloobchodních prodejkách, je otázkou budoucna.

Výpočet, o kolik si rodina měsíčně finančně pohorší či polepší si můžeme následně vypočítat na kalkulačce na internetových stránkách:

<http://aktualne.centrum.cz/finance/grafika/2011/03/18/zvyseni-dph-kalkulacka/>.

¹³ <http://aktualne.centrum.cz/finance/grafika/2011/03/11/zvyseni-dph-zdrazeni-dohoda-vladni-koalice/?cid=694397> [cit. 2011-03-15]

Jednotnou sazbu DPH¹⁴ má v Evropské unii prozatím jediný stát, a tím je Dánsko, které má 25 % sazbu daně. V legislativě Evropské unie jsou sazby DPH přesně určeny. Základní sazba nesmí být menší než 15 % a sazby snížené mohou být maximálně dvě, ale ani jedna nesmí klesnout pod 5 %. Samozřejmě také existují určité výjimky, které si jednotlivé státy Evropské unie zajistily v rámci svého národního práva.

¹⁴ <http://www.novinky.cz/domaci/227491-koalice-meni-dohodu-o-dph-jednotna-sazba-bude-17-5-procenta.html>
[cit. 2011-03-14]

4. Aplikace nejvýznamnějších rozdílů v uplatňování nepřímých daní v ČR a SR na praktických příkladech

4.1. Rozdíly ve spotřebních daních

V oblasti spotřebních daní v ČR došlo ke změně ZSpD, zákonem č. 47/2011 Sb.. Změny se týkají oblasti tabákových výrobků. Upraveny budou především okolnosti předzásobení se tabákovými nálepkami a snížení hodnoty zajištění tabákových nálepek. U cigaret se upravuje okamžik, kdy mohou být uvedeny do volného daňového oběhu a to v závislosti na stanovení ceny pro konečného spotřebitele. Navržené změny zákona v oblasti pěstitelského pálení omezit objem takto vypáleného lihu, který bude podléhat snížené spotřební daně. Návrh vlády obsahuje úpravu ustanovení § 70, aby bylo možné zdaňovat nadlimitní výrobu lihu v rámci pěstitelského pálení základní sazbou daně. V oblasti minerálních olejů mají změny vést k zamezení propadu výběru spotřební daně, konkrétně zrušením daňového zvýhodnění pilotních projektů technologického vývoje emulzní nafty. U olejů, které budou použity pro pohon motoru lodi nebo pro účely výroby tepla v rámci vnitrostátních a mezinárodních plateb.

Ve SR je nejdůležitější změnou, kterou přinesl první den nového roku 2011, zrušení snížené sazby spotřební daně na značený plynový olej a zrušení označování plynového oleje. Uvedená změna se dotkne uživatelských podniků, které byly celním úřadem zařazeny do evidence uživatelských podniků a měly vydán odběrní poukaz na odběr daňově zvýhodněného minerálního oleje (tzv. "červené nafty"). Další změnou, kterou schválila novela zákona č.. 98/2004 Z. z. přinesla je změna sazby spotřební daně na kapalně plynné uhlovodíky známé pod zkratkou LPG a zrušení osvobození od spotřební daně z minerálního oleje v případě, pokud je takový minerální olej používán jako pohonná látka. Od 1. února 2011 se zvýšila spotřební daň z tabákových výrobků. Další změna nastala při označování spotřebitelského balení cigaret. Spotřebitelské balení cigaret, které jsou uvedeny na trh po 31. lednu 2011, musí být označeny kontrolní známkou, na níž bude uveden znak - velké písmeno "C" označující platnost nové sazby spotřební daně z cigaret. Spotřebitelské balení cigaret označeny kontrolní známkou, na níž bude uveden znak - velké písmeno "B" značící sazbu spotřební daně z cigaret platnou do 31. ledna 2011, bylo možné prodávat, nabízet k prodeji nebo skladovat nejpozději do 31. března 2011. Změny se dotkly i daňových subjektů registrovaných na spotřební dani z tabákových výrobků, kteří jsou povinni měsíčně oznamovat celnímu úřadu množství cigaret uvedených do domácí spotřeby na daňovém území, a to nejpozději do 25. dne následujícího kalendářního měsíce. Novela zákona přinesla

zdanění uhlí a zemního plynu spotřební daní, a to v případě, pokud jsou použity na výrobu tepla určeného pro domácnost. Uhlí použité k výrobě tepla určeného pro domácnost se zdaní sazbou spotřební daně ve výši 10,62 EUR/MWh, zemní plyn sazbou spotřební daně ve výši 1,32 EUR/MWh. Do skončení topné sezony 2010/2011 se na uhlí a zemní plyn určený pro výrobu tepla pro domácnosti uplatní osvobození od spotřební daně z uhlí a ze zemního plynu. Současně je po 1. červnu 2011 umožněno žádat o vrácení zaplacené spotřební daně ze zemního plynu, pokud byl použit na výrobu tepla pro domácnosti do 31. května 2011, a to z titulu provádění ročního zúčtování dodaného tepla pro domácnosti za uplynulou topnou sezonu.

Další změnou je zrušení daňového zvýhodnění na zemní plyn (CNG) určeného k použití jako pohonná látka. V roce 2011 se zemní plyn určený k výrobě CNG zdaní sazbou spotřební daně ve výši 9,36 EUR/MWh.

4.2. Rozdíly v DPH

Rozdíl v uplatňování nepřímých daní je například v oblasti DPH. Jedná se konkrétně o oblast registrace k DPH a nároku na odpočet. V České republice může být registrace povinná nebo dobrovolná. Liší se od sebe tím, že povinná registrace je nařízená zákonem a u dobrovolné záleží na vlastním rozhodnutí podnikatele. Český zákon také umožňuje podnikatelům skupinovou registraci. Ve Slovenské republice platí stejné podmínky, kde se podnikatelé musí registrovat podle nařízení zákona nebo se jedná o registraci dobrovolnou, popřípadě taktéž registraci skupinovou. Rozdíly však plynou ze situací, kdy se musí registrovat osoba, jenž uskutečňuje svou podnikatelskou činnost mimo území tuzemska, např. v případě služeb. Zde nastává situace, kdy náš zákon uplatňuje jiné řešení, než zákon slovenský.

4.2.1. Česká republika a povinnost registrace

V České republice se podnikatelé, jejichž obrat nedosáhl 1 mil. Kč za 12 měsíců, samostatně rozhodnou, zda se stanou plátcí daně. Přihláška k registraci se předkládá na finančním úřadě dané osoby kdykoliv a plátcem se stává ke dni účinnosti registrace uvedeném na rozhodnutí o registraci (§ 95 odst. 7 ZDPH). OPD se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet, je od povinnosti registrovat se jako plátce osvobozena a není povinna podat přihlášku k registraci (§ 95 odst. 10 ZDPH). Avšak v případě, že tato osoba začne

uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně, je povinna podat přihlášku k registraci, pokud její celkový obrat přesáhne limit zákonem stanovený. Vhodnost použití dobrovolné registrace je např. v případech, kdy OPD provádí bytovou výstavbu, kde jsou vstupy se základní sazbou daně a výstupy se sníženou sazbou daně. Výsledkem je tudíž nadměrný odpočet.

Od daňové povinnosti je osvobozena osoba, která podniká v tuzemsku a jejíž obrat nepřekročil 1 000 000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. K povinné registraci (dle § 95 odst. 1 ZDPH), jak už bylo výše uvedeno, se musí registrovat osoba, jejíž obrat přesáhl částku 1 000 000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců, pokud zákon nestanoví jinak. Přihláška k registraci se podává do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém byl překročen stanovený limit. Povinnost registrovat se mají osoby, kromě výše uvedeného případu, které uskutečňují např.:

- podnikání v rámci sdružení (§ 94 odst. 2, § 95 odst. 2 ZDPH),
- přeměnu obchodní společnosti nebo družstva (§ 94 odst. 4, § 95 odst. 4 ZDPH),
- pořízení zboží z EU (§ 94 odst. 6 a 15, § 95 odst. 6 ZDPH),
- přijetí služby od OPD neusazené v tuzemsku (§ 94 odst. 8 a 9, § 95 odst. 6 ZDPH),
- poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě (§ 94 odst. 11, § 95 odst. 6 ZDPH),
- poskytnutí služby prostřednictvím provozovny (§ 94 odst. 12, § 95 odst. 6 ZDPH),
- uskutečnění zdanitelného plnění v tuzemsku osobou registrovanou k dani (dále jen „ORD“) v jiném členském státě nebo ZOPD, pokud jsou osobou povinnou přiznat nebo zaplatit daň (§ 94 odst. 13, § 95 odst. 6 ZDPH),
- založení provozovny ORD v jiném členském státě nebo ZOPD (§ 94 odst. 14, § 95 odst. 6 ZDPH),
- poskytnutí plnění v režimu přenesení daňové povinnosti ORD v jiném členském státě nebo ZOPD (§ 94 odst. 16, § 95 odst. 6 ZDPH),
- zasílání zboží do tuzemska ORD v jiném členském státě nebo ZOP (§ 94 odst. 17, § 95 odst. 6 ZDPH),
- zahájení ekonomické činnosti osoby identifikované k dani (dále jen „OID“) (§ 94 odst. 19, § 95 odst. 9 ZDPH),
- podnikání v rámci skupiny (§ 94 odst. 20, § 95 odst. 11 ZDPH)
- a jiné..

Skupinová registrace byla s účinností od 1.1.2008 zavedena na základě nabytí účinnosti ZSVR, kterým se novelizoval ZDPH, v souladu s článkem 11 **směrnice 2006/112/ES** o společném systému DPH.¹⁵

Za hlavní cíl zavedení skupinové registrace je považováno snížení administrativní náročnosti pro podniky, které jsou usazeny na území ČR, jsou právně nezávislé a jsou vzájemně úzce spojené finančními, hospodářskými a organizačními vazbami. V celé EU již byla povolena skupinová registrace. V přihlášce ke skupinové registraci (dle § 95a ZDPH) si určí spojené osoby, která z nich bude osobou zastupující celou skupinu. Zastupující osoba podává tedy přihlášku k registraci za celou skupinu u místně příslušného správce daně. Pokud je přihláška k registraci podána do 31. října běžného kalendářního roku, stává se skupina plátcem od 1. ledna následujícího kalendářního roku. Nastane-li skutečnost, že zastupující osoba podá přihlášku k registraci po stanoveném datu, tak se skupina stává plátcem až od 1. ledna druhého kalendářního roku.

Registrace OID (dle § 97 ZDPH) - tato osoba je povinna taktéž předložit místně příslušnému správci daně přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne překročení částky 326 000 Kč při pořízení zboží z jiného členského státu.

Osoba registrovaná k dani v jiném členském státě Evropské unie (dále jen „zahraniční osoba“), která nemá na území tuzemska sídlo, místo podnikání a ani provozovnu, a která zde uskutečňuje zasílání zboží, jehož hodnota v běžném kalendářním roce přesáhne částku 1 140 000 Kč se v tento rozhodný okamžik (dle § 94 odst. 17 ZDPH) stává plátcem.

Nesplní-li OPD povinnost zaregistrovat se (dle § 98 ZDPH) v termínu stanoveném v ZDPH, správce daně stanoví daň náhradním způsobem ze základu daně, který tvoří souhrn úplat za uskutečněná zdanitelná plnění a která byla uskutečněna bez daně za období, kdy měla být OPD plátcem. Správce daně tedy použije sazby platné v daný okamžik. Tato daň je následně splatná do 30 dnů ode dne doručení platebního výměru. Dodatečné daňové přiznání pak není přípustné.

4.2.1.1. Příklady a povinnost registrovat se

Př.:

Obrat v hodnotě 1 mil. Kč je překročen k 30. 5. 2011, do 15. 6. 2011 je potřeba podat přihlášku k registraci a od 1. 8. 2011 se daná osoba stane plátcem.

¹⁵ <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/dan-z-pridane-hodnoty/informace-ke-skupinove-registraci-dph/1001635/51368/> [cit.2011-03-31]

Pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie a pořízení nového dopravního prostředku (§ 94 odst. 6 a 7, § 95 odst. 6 ZDPH):

V případě, kdy OPD pořídí z jiného členského státu zboží, které je předmětem spotřební daně nebo nový dopravní prostředek (např. osobní automobil, který je dodán do 6 měsíců ode dne prvního uvedení do provozu nebo má najeto méně než 6 000 km), stává se plátcem dnem prvního pořízení tohoto zboží.

Pokud je pořizováno jiné než výše uvedené zboží z jiného členského státu, pak je OPD povinna sledovat objem takto pořizovaného zboží, a pokud hodnota pořízeného zboží bez daně v běžném kalendářním roce převyší částku 326 000 Kč, stává se tímto dnem plátcem.

Př.:

Zboží bylo pořízeno dne 1. 5. 2011 za částku 180 000 Kč, dne 6. 6. 2011 zboží v hodnotě 120 000 Kč a dne 10. 8. 2011 zboží za 60 000 Kč. Pořizovatel se v tomto případě stává plátcem ke dni 10. 8. 2011 a přizná daň z celé hodnoty zboží, jehož pořízením došlo k překročení limitu, tedy z částky 60 000 Kč.¹⁶

V případě, kdy zboží z jiného členského státu Evropské unie pořizuje např. fyzická osoba povinná k dani a zboží je pořizováno pouze pro soukromé účely, pak registrační povinnost nenastane.

Př.:

Nastane-li případ, kdy je nový dopravní prostředek pořizován OPD. Tento dopravní prostředek je pořízen z jiného členského státu Evropské unie a má sloužit pouze pro soukromé účely. Tato osoba se nebude z titulu jeho pořízení registrovat, ale daňovou povinnost dle § 19 ZDPH přizná jako občan

OPD, které byla poskytnuta služba s místem plnění v tuzemsku osobou registrovanou k dani v jiném členském státě Evropské unie nebo zahraniční osobou povinnou k dani, se stává plátcem dnem poskytnutí této služby. Registrační povinnost se týká nejen služeb, u nichž se stanovuje místo plnění dle základního pravidla uvedeného v § 9 odst. 1 ZDPH (místo plnění dle sídla nebo místa podnikání příjemce služby), ale i služeb, u nichž se místo plnění určuje odlišně podle § 10 a následujících ustanovení ZDPH. OPD se tedy musí zaregistrovat.

Př.:

Slovenská osoba registrovaná k dani poskytne OPD poradenskou službu nebo jí poskytne nějaké stavební či montážní práce na nemovitosti, která je umístěná v tuzemsku nebo pro ni provede opravu na movité věci.

¹⁶ <http://www.zivnostnik.cz/1/1/registrace-k-dani-z-pridane-hodnoty-po-novele-2011-cid254856/?highlighttext=registrace+k+DPH> [cit. 2011-03-31]

V případě pořízení zboží s instalací nebo montáží, plynu nebo elektřiny vzniká povinná registrace (dle § 94 odst. 10 a § 95 odst. 6 ZDPH). Dnem dodání zboží se OPD stane plátcem i v případě, že jí osoba registrovaná k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osoba povinná k dani dodá zboží s instalací nebo s montáží, popř. je jí dodán plyn nebo elektřina podle § 7a ZDPH s místem plnění v tuzemsku.

Př.:

Plátcem daně v tomto případě se stane osoba, které je dodán slovenskou osobou registrovanou k dani stroj i s instalací nebo je jí dodáno vybavení kanceláře vč. montáže apod. (bez minimální částky hodnoty zboží). Povinnost přiznat a zaplatit daň vzniká již ze zboží takto dodaného v den registrace.

OPD neusazená v tuzemsku, tzn. osoba, která v tuzemsku nemá provozovnu, pokud uskuteční zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku mimo dovoz zboží, stává se plátcem dnem uskutečnění tohoto plnění, pokud je osobou povinnou přiznat a zaplatit daň.

Př.:

Osoba registrovaná k DPH na Slovensku, poskytne stavební (montážní) práce na nemovitosti umístěné v tuzemsku pro českého občana nebo pro tohoto občana přepraví zboží z České republiky na Slovensko. V případě, že jsou tytéž služby poskytnuty tuzemské OPD, registrační povinnost OPD neusazené v tuzemsku nevzniká, daň je přiznána příjemcem služby.

Př.:

Osoba registrovaná k dani na Slovensku má v České republice provozovnu, prostřednictvím které zde poskytuje finanční či pojišťovací služby. Z titulu vzniku provozovny ji povinnost zaregistrovat se nevznikla. Jiná situace nastane tehdy, jestliže dojde k poskytnutí prvního zdanitelného plnění, v tomto případě vzniká povinnosti přiznat a zaplatit daň. Tato osoba se registrovat musí.

V oblasti registrační povinnosti (dle § 94 odst. 13 ZDPH) je řada různých názorů. Jedním z těchto názorů je, že např. ORD v jiném členském státě povinná registrace při poskytnutí služby dle § 10 ZDPH (stavební práce, zpracování projektové dokumentace k nemovitosti, stavební dozor...) českému občanovi nevzniká, neboť dle 108 odst. 1 písm. a) ZDPH povinnost přiznat a zaplatit daň ukládá pouze plátcí.

4.2.2. Slovenská republika a povinnost registrace

Registrační povinnost na Slovensku má osoba, která zde má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu (dle § 4 odst. 1) a dosáhla zde obrátu 49 790 EUR za nejdéle

12 předcházejících po sobě následujících kalendářních měsíců. OPD je povinna podat přihlášku k registraci do 20 dnů kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl obrat překročen.

Opět je na Slovensku povolena dobrovolná registrace, kdy se osoba může registrovat dobrovolně, pokud nepřekročila zákonem stanovený obrat, který by jí k registraci vázal. Jak už bylo uvedeno v kapitole u České republiky, i na Slovensku (jakožto v rámci celé EU) je povolena skupinová registrace. Skupinovou přihlášku k registraci podává za celou skupinu zastupující osoba. Žádost o registraci skupiny se podává místně příslušnému daňovému úřadu, taktéž v tomto případě platí skutečnost, pokud zastupující osoba stihne podat přihlášku do 31. října běžného roku, stává se plátcem od 1. ledna následujícího kalendářního roku. V okamžiku nesplnění stanovené lhůty, se stává plátcem až od 1. ledna druhého kalendářního roku.

Podle § 5 je zahraniční osoba povinna podat žádost o registraci k dani daňovému úřadu v Bratislavě před začátkem vykonávání činnosti, která je předmětem daně. Žádost o registraci k dani nepodává zahraniční osoba, která uskutečňuje pouze:

- přepravní služby a s nimi související doplňkové služby, které jsou osvobozené od daně podle § 47 odst. 6, § 48 odst. 8,
- služby a zboží s instalací nebo montáží, kde OPD je příjemcem (dle § 69 odst. 2 – 4),
- zemní plyn a elektřina, kde OPD je plátcem nebo osobou registrovanou k dani dle § 7 (§ 69 odst. 9),
- zboží z jiného členského státu Evropské unie, které bylo dovezeno ze 3-tích zemí a zahraniční osoba zde byla zastoupena daňovým zástupcem dle § 69 písmeno a),
- zboží v rámci třístranného obchodu (dle § 45), na kterém je zahraniční osoba zúčastněna jako první odběratel.

Daňový úřad v Bratislavě je tedy povinen zahraniční osobu registrovat a následně ji přidělit identifikační číslo, nejpozději však do 7 dnů ode dne doručení žádosti o registraci. Zahraniční osoba se stává plátcem dnem uvedeným v osvědčení o registraci, tento den nesmí být pozdější než 31. den po doručení žádosti o registraci. V případě, že zahraniční osoba dodává zboží do tuzemska prostřednictvím zásilkového prodeje a celková hodnota zboží v kalendářním roce dosáhne výše 35 000 EUR, je tato zahraniční osoba povinná podat žádost o registraci k dani. Zde je umožněna taktéž dobrovolná registrace v případě, že daná hodnota zboží je nižší než částka 35 000 EUR.

Jedním z rozdílů v registraci u nás a na Slovensku je tedy den, do kdy se má podat přihláška k registraci po překročení obratu. V České republice je tato lhůta do 15 dní a na Slovensku do 20 dní. Další skutečností je v případě českého plátce, který jede na Slovensko uskutečňovat svou ekonomickou činnost, nemusí se registrovat k dani na Slovensku. V případě, kdy slovenský plátce v České republice uskuteční ekonomickou činnost, je povinen se zde zaregistrovat vždy. V oblasti služeb, které chce český plátce poskytnout na území Slovenska je zde povinen se registrovat k dani vždy, i dopředu (dle § 5 odst. 1). Slovenský plátce uskutečňující služby za stejných podmínek v České republice, není povinen se zde registrovat. V určitých pevně stanovených případech se zahraniční subjekty musí, ve smyslu zákona o DPH, povinně registrovat k DPH na území Slovenské republiky. Tato povinnost nově vzniká i slovenským subjektům v jiných státech na základě novely zákona DPH 2011.

Slováci se nestávají plátcí DPH, ale stačí jim pouze registrovat se k DPH a to je rozdíl mezi placením DPH a neplacením, v tomto případě se podávají pouze čtvrtletní výkazy. V ČR se stávají plátcí daně, zde nestačí se pouze registrovat k DPH, registrace již automaticky znamená, že se daná osoba stala plátcem daně.

4.2.3. Česká republika a nárok na odpočet daně

V některých pravidlech v oblasti nároku na odpočet daně¹⁷ nastaly od 1. ledna 2011 změny. Je to z důvodu zavedení judikatury Soudního dvora EU a zásady vycházející ze **směrnice 2009/162/EU**, která mění směrnici o DPH (směrnice 2006/112/ES) s účinností od 1. 1. 2011. Do nově navrhované úpravy se promítají některé postupy, které jsou pro členské státy Evropské unie volitelné a které odpovídají zásadě neutrality daňového zatížení. Změny se týkají oblasti struktury § v ZDPH:

- § 72 základní zásady a vznik nároku na odpočet,
- § 73 podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně,
- § 74 oprava odpočtu daně,
- § 75 způsob výpočtu odpočtu daně v poměrné výši,
- § 76 nárok na odpočet ve zkrácené výši,
- § 77 vyrovnání odpočtu daně,
- § 78 a,b,c úprava odpočtu daně,
- § 79 nárok na odpočet daně při registraci a zrušení registrace.

¹⁷ <http://www.zivnostnik.cz/2/1/zmeny-v-pravidlech-pro-uplatnovani-naroku-na-odpocet-dane-od-1-4-2011-cid256129/?highlighttext=reverse-charge+2011> [cit. 2011-03-31]

Zásadní změna v pravidlech pro uplatňování nároku na odpočet daně je v souvislosti s tím, kdy vznikne nárok na odpočet daně, kdy tento vznikne pouze u daně, která byla stanovena v souladu se zákonem o DPH (dle § 72 odst.1,2 ZDPH). U většiny tuzemských plnění se možnost uplatnit nárok na odpočet daně posouvá na zdaňovací období, ve kterém má plátce příslušný daňový doklad (§ 73 odst. 1,2 ZDPH). U plnění poskytnutí dáreků malé hodnoty nebo obchodních vzorků (dle § 72 odst.1 ZDPH) se mění rozsah nároku na odpočet daně.

Oprava odpočtu daně se provádí jen v případech opravy základu daně a výše daně (podle § 42). Zpřísnují se podmínky pro stanovení období, ke kterému je plátce povinen opravu provést (§ 74 odst. 2 ZDPH). V souvislosti s novelou se nastavují korekční mechanismy, které se využívají při změnách v uplatněném nároku na odpočet daně v důsledku změn v použití obchodního majetku, a to zvláště u majetku krátkodobého charakteru (vyrovnání odpočtu daně podle § 77) a u dlouhodobého majetku (§ 78 až 78c).

Dle § 72 ZDPH je nově definována daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění jako daň výhradně uplatněná podle zákona o DPH. V případě, kdy dojde k nesprávnému stanovení výše daně, dle § 73 odst. 3 ZDPH, se postupuje následovně: nastane-li skutečnost, že je částka daně uvedená na dokladu nižší než podle zákona, může si plátce uplatnit nárok na odpočet daně jen do výše odpovídající výši daně uvedené na daňovém dokladu. Je-li částka daně uvedená na dokladu vyšší než částka, která by uplatněná být měla, je plátce oprávněn k odpočtu daně jen do výše, která měla být uplatněná.

V případě tuzemských zdanitelných plnění, kdy daň uplatnil poskytovatel plnění, je plátce oprávněn si uplatnit nárok na odpočet této daně nejdříve až za zdaňovací období, ve kterém má příslušný daňový doklad (podle § 73 odst. 1 písm. a), 2).

Př.:

Tuzemskému plátcovi s měsíčním zdaňovacím obdobím dodá jiný plátce v tuzemsku zboží (jiné než vymezené v § 92b). Odběratel převezme zboží 20. dubna 2011, příslušný daňový doklad obdrží 2. května 2011. K uskutečnění zdanitelného plnění došlo k 20. dubnu 2011, odběratel je však oprávněn nárok na odpočet daně na vstupu uplatnit nejdříve v přiznání k DPH za květen 2011.

U přijatých plnění, kde se uplatňuje mechanismus reverse-charge, je důležitou podmínkou pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně skutečnost, že plátce příslušnou daň přizná. Nemá-li daňový doklad, je oprávněn nárok prokázat jiným způsobem podle daňového řádu. V § 77 ZDPH upravujícího vyrovnání odpočtu daně se zavádí nový korekční mechanismus pro změny v nároku na odpočet daně u krátkodobého obchodního majetku.

Tento paragraf řeší především rozdíly v případech, kdy plátce poté, co nárok uplatnil, tento majetek v rámci svých ekonomických činností použije pro jiné účely, než které při uplatnění nároku původně zohlednil. Využití tohoto korekčního mechanismu je časově omezeno v rámci tříleté lhůty stanovené pro uplatnění odpočtu daně. Částka vyrovnání je vypočtena jako rozdíl mezi výší nároku na odpočet daně a výší původně uplatněného odpočtu daně.

Změna u § 78 odst. 3 ZDPH se týká lhůty pro úpravu odpočtu daně a u pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor prodlužuje lhůtu na 10 let. U ostatního dlouhodobého majetku zůstává stávající lhůta 5 let.

S účinností novely od 1. 4. 2011 si budou moct plátcí daně uplatnit nárok na odpočet nejdříve v okamžiku, kdy budou mít k dispozici **daňový doklad**.

Příklad č. 1

Tuzemská společnost uskutečnila v období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 tato plnění:

	Uskutečněná plnění	Hodnota v Kč
1.	Vývoz zboží	1 500 000 Kč
2.	Prodej hmotného majetku	500 000 Kč
3.	Směnárenská činnost	3 200 000 Kč
4.	Přepravní služby spojené s dovozem zboží	250 000 Kč
5.	Zprostředkování pojištění v CZ	300 000 Kč
6.	Prodej zboží v tuzemsku	500 000 Kč
7.	Dodání zboží do EU plátcům	450 000 Kč
8.	Dodání zboží do EU neplátcům	300 000 Kč

Vypořádací koeficient dle § 76 ZDPH se vypočte takto:

Uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně – Σ 1 500 000 + 500 000 + 250 000 + 500 000 + 450 000 + 300 000 = **3 500 000 Kč** z toho vyloučíme prodej hmotného majetku ve výši 500 000 Kč. Celková hodnota uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně činí **3 000 000 Kč**.

Uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně započítávaných do hodnoty koeficientu = 3 000 000 Kč.

Uskutečněná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně – 3 200 000 Kč + 300 000 Kč = **3 500 000 Kč**.

$$K = \frac{3\,000\,000}{(3\,000\,000 + 3\,500\,000)} = 0,46 = \mathbf{46\%}$$

Příklad č. 2

Výpočet nároku na odpočet daně dle § 78a ZDPH, týkající se dlouhodobého majetku používaného v rámci ekonomické činnosti (s nárokem a bez nároku na odpočet daně). Plátce daně si v květnu 2011 pořídil nemovitost a rozhodl se ji pronajímat jiným plátcům daně pro jejich ekonomickou činnost (dle § 56 odst.4 ZDPH) a bude uplatňovat daň.

- při pořízení nemovitosti	ZD	2 000 000 Kč
	20 %	400 000 Kč

Plátce daně si uplatnil nárok na odpočet daně ve výši **400 000 Kč**. Od 1. ledna 2012 začne část této nemovitosti pronajímat neplátci daně.

U tohoto pronájmu se jedná o plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně (dle § 56 odst. 3 ZDPH). Změnou využití nemovitosti dochází ke změně nároku na odpočet daně. Vypořádací koeficienty v následujících letech jsou: 2011 – 100 %, 2012 – 70 %, 2013 – 72 %, 2014 – 86 %, 2015 – 68 %, 2016 – 71 %, 2017 – 74 %, 2018 – 76 %, 2019 – 78 %, 2020 – 81 % a následný výpočet úpravy nároku na odpočet daně ve zdaňovacích obdobích, ve kterých je nutno provést tuto úpravu:

Rok	Výše původního nároku a následné opravy a nebo vyrovnání odpočtu daně (Kč)
2011	400 000
2012	- 12 000
2013	- 11 200
2014	- 5 600
2015	- 12 800
2016	- 11 600
2017	- 10 400
2018	- 9 600
2019	- 8 800
2020	- 7 600
Celkem	310 400 Kč

Úprava odpočtu se provádí **10 let**. Plátcí zůstal nárok na odpočet daně ve výši 310 400 Kč.

$$\text{úprava odpočtu daně} = \frac{\text{daň na vstupu x (UNO1 – UNO2)}}{10}$$

Příklad č. 3

Odpočet daně v poměrné výši dle § 75 ZDPH a úprava odpočtu daně dle § 78a ZDPH. Tuzemský plátcе daně si pořídil osobní automobil. Plátcе tento automobil bude využívat pro své ekonomické činnosti a zároveň také k soukromým účelům.

ZD	700 000 Kč
20 %	140 000 Kč

V roce 2014 byl tento osobní automobil prodán:

ZD	300 000 Kč
20 %	60 000 Kč

Tento osobní automobil byl nakoupen v květnu 2011 a plátcе daně uplatnil nárok na odpočet daně podle *kvalifikovaného odhadu poměru* (dle využití pro ekonomickou činnost) ve výši 90 %. Částka je tedy rovna hodnotě 140 000 x 0,9 = 126 000 Kč. V prosinci 2011 se stanoví *poměrný koeficient* (dle knihy jízd) podle skutečného využití osobního automobilu pro ekonomickou činnost za celý rok 2011. *Poměrný koeficient* je ve výši 75 % a tudíž plátcе daně **provede opravu odpočtu** (jelikož hodnota rozdílu mezi koeficienty představuje hodnotu vyšší 10 % bodů): (140 000 Kč x 0,75) – 126 000 Kč = - **21 000 Kč**. O částku 21 000 Kč se sníží nárok na odpočet daně za zdaňovací období prosince roku 2011.

V prosinci 2012 se stanoví *poměrný koeficient* podle skutečného využití osobního automobilu pro ekonomickou činnost za celý rok 2012. Koeficient je stanovený na hodnotu 72 %. Rozdíl mezi hodnotami 75 % a 72 % nepředstavuje hodnotu vyšší než 10 % bodů, **úprava odpočtu se neprovede** (dle § 78a odst. 3 ZDPH).

V prosinci roku 2013 je stanoven *poměrný koeficient* podle skutečného využití osobního automobilu pro ekonomickou činnost za celý rok 2013. Koeficient je stanovený na hodnotu 70 %. Opět je rozdíl mezi hodnotami menší než 10 % bodů, tudíž **úprava odpočtu nebude provedena**.

V prosinci roku 2014, kdy došlo k prodeji osobního automobilu, **se provede úprava odpočtu daně** dle § 78a odst. 6 ZDPH.

$$\text{úprava odpočtu} = \frac{\text{daň na vstupu} \times (\text{UNO1} - \text{UNO2})}{5} \times Z$$

$$\text{Úprava odpočtu se rovná} = \frac{140\,000 \times (100\% - 75\%)}{5} \times 2 = 14\,000 \text{ Kč}$$

Plátce daně může v daňovém přiznání za prosinec 2014 uplatnit zvýšení nároku na odpočet daně. A při prodeji osobního automobilu v prosinci 2014 odvede plátce daň na výstupu v částce 60 000 Kč.

Příklad č. 4

Tuzemský plátce daně si pořídí osobní automobil, který bude používat pro svou ekonomickou činnost s nárokem na odpočet daně, ale také zároveň pro soukromé účely.

ZD 800 000 Kč

20 % 160 000 Kč

Osobní automobil byl pořízen v květnu 2011 a plátce daně uplatní v tomto měsíci nárok na odpočet daně podle *kvalifikovaného odhadu poměru* využití pro ekonomickou činnost ve výši 60 % tj. **96 000 Kč**. V prosinci roku 2011 se dle knihy jízd stanoví *poměrný koeficient*, dle skutečného využití osobního automobilu pro svou ekonomickou činnost za celý rok 2011 ve výši 80 %.

Rozdíl mezi poměrnými koeficienty je opět vyšší než 10 % bodů (80 % - 60 %), tudíž bude provedena oprava odpočtu:

$(160\,000 \times 0,8) - 96\,000 = 32\,000 \text{ Kč}$. O tuto vypočtenou částku se zvýší nárok na odpočet daně za zdaňovací období prosinec 2011.

Příklad č. 5

Vyrovnaní odpočtu dle § 77 ZDPH, jenž se provádí u krátkodobého majetku. Sleduje se ve lhůtě 3 let, od počátku měsíce, následujícího po zdaňovacím období, ve kterém vznikl nárok na odpočet daně.

Jedná se o případy, kdy si např. plátce daně koupil lékárnu a zároveň i ordinaci. V květnu roku 2011 si nakoupil zásoby léků:

ZD 200 000 Kč

20 % 40 000 Kč (daň na vstupu)

V témže měsíci uplatnil plátce nárok na odpočet v plné výši, jelikož předpokládal, že nakoupené léky prodá ve své lékárně. V tomto případě by se jednalo o zdanitelné plnění, jelikož se jedná o prodej. Avšak v roce 2012 využil polovinu léků ve své ordinaci, v tomto

případě se jedná o plnění osvobozené bez nároku na odpočet daně. Plátce daně tudíž musí provést vyrovnaní odpočtu daně. Výpočte se, když od výše nároku na odpočet daně k okamžiku použití majetku odečteme hodnotu původně uplatněného odpočtu daně:

$$= 20\,000 - 40\,000 = - \mathbf{20\,000\,Kč}.$$

Může nastat situace, kdy plátce daně v měsíci pořízení lékárny i ordinace neuplatní nárok na odpočet daně v plné výši. Učiní takto tehdy, pokud dané léky využije pouze pro provoz ordinace, avšak v lednu 2012 se rozhodne dodat 40 % léků do lékárny. Odpočet daně v lednu roku 2012 bude vypadat následovně:

$$= (40\,000 \times 0,40) - 0 = 16\,000 - 0 = \mathbf{16\,000\,Kč}.$$

4.2.4. Slovenská republika a nárok na odpočet daně

Zákon č. 289/1995 Z. z. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, přiznává plátcům daně nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění, které byly uskutečněny za účelem ekonomické činnosti (dle § 20 odst. 1). V případě, že plátce daně přijme zdanitelné plnění na uskutečnění svých zdanitelných plnění a zároveň i na jiný účel, nemůže si uplatnit nárok na odpočet daně v plné výši, ale pouze v poměrné výši dle rozsahu použití. Plátce daně má nárok na odpočet po splnění následujících podmínek:

- zdanitelné plnění se uskutečnilo dle § 13 zákona o DPH,
- plátce zaúčtoval daň na vstupu,
- daň byla zaplacená plátcem, který uskutečnil zdanitelné plnění,
- plátce daně má daňový doklad nebo zjednodušený daňový doklad, které vyhotovil plátce a má i doklad o zaplacení daně.

V případě, kdy je suma daně na vstupu z přijatého zdanitelného plnění 1 659,70 EUR a více, je dokladem o zaplacení pouze doklad o bezhotovostní platbě provedené prostřednictvím banky (výpis z bankovního účtu plátce daně) nebo doklad o platbě na poště poštovní poukázkou. Plátce daně má nárok na odpočet daně v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém jsou splněny podmínky:

- uskutečnění zdanitelného plnění,
- zaplacení daně plátcem, který uskutečnil zdanitelné plnění,
- ke dni podání daňového přiznání má plátce daň na vstupu zaúčtovanou,
- má daňový doklad nebo zjednodušený daňový doklad,
- nebo doklad o zaplacení daně (§ 20 odst. 3 zákona o DPH).

Způsob výpočtu nároku na odpočet daně u investičního majetku nakoupeného k uskutečnění ekonomické činnosti - vypočítává se období, u investičního majetku uvedeného v § 54a odst.1, které je **20 kalendářních roků** včetně roku, kdy uvedený investiční majetek plátce poprvé zařadil do užívání. Úpravu odpočtů daně provede plátce v posledním zdaňovacím období kalendářního roku, ve kterém změnil rozsah použití investičního majetku uvedeného v § 54 odst.. 2 písm. b) a c), a to za každý kalendářní rok do konce období pro úpravu odpočtů včetně kalendářního roku, ve kterém změnil rozsah použití tohoto majetku. Plátce postupuje takto:

$$DD = \frac{DV \times (A - B)}{5 \text{ nebo } 20} \times R$$

„DD“ vyjadřuje výsledek úpravy odpočtů daně, které v případě záporného znaménka představuje dodatečně odčitatelnou daň a v případě kladného výsledku se jedná o daň neodpočitatelnou.

„DV“ je daň vztahující se na pořizovací cenu daného investičního majetku nebo na vlastní náklady investičního majetku.

„A“ představuje číslo 1 v případě, že plátce daň odečetl v plné výši. Číslo 0 v případě, že plátce neprovedl odečet daně nebo hodnotu koeficientu vypočítaného po skončení kalendářního roku, pokud plátce odečetl daň v poměrné výši.

„B“ vyjadřuje hodnotu koeficientu vypočteného po skončení kalendářního roku, ve kterém plátce změnil účel využití investičního majetku nebo opět číslo 0 nebo číslo 1, a to podle změny účelu použití investičního majetku dle § 54 odst. 3.

„R“ je počet kalendářních roků, které zůstávají do skončení období pro úpravu odpočtů, včetně roku v němž došlo ke změně účelu použití investičního majetku.

Od 1. 1. 2011 plátce daně nemá právo volby podle § 49 odst.. 5, pokud se odpočet daně týká nemovitosti. Plátce daně si bude moci uplatnit odpočet daně při nabytí nemovitosti, kterou bude používat na podnikání a také pro soukromé účely (jiné účely jako na podnikání) pouze v rozsahu použití na podnikání investiční majetek, který je uveden v § 54 odst.. 3 písm. b) a c) ZDPH. Nabytím nemovitosti je nabytí na základě koupě i na základě smlouvy o dílo. Při postupném zakázkách nemovitosti musí plátce daně rozdělit vstupní DPH (DPH účtovanou dodavatelem) při každém přijetí určitého rozsahu stavebních prací. Pokud se nemovitost obstarává postupně a je uvedena do užívání až po 1. 1. 2011, použije se při odpočtu daně v roce 2011 a násl. postup podle § 49a.

Pokud následně po nabytí nemovitého majetku dojde ke změně poměru použití (použití na podnikání a na jiné účely než na podnikání), použije se postup podle § 54a. Období pro úpravu odpočtů je tedy 20 let a v průběhu tohoto období se oprava uplatní při každé změně poměru použití nemovitosti. Pokud plátce daně pořídí nemovitost, kterou plánuje používat pouze na podnikání a v následujícím období se rozhodne tuto nemovitost užívat i např. na své osobní potřeby, oprava podle tohoto ustanovení se na tyto případy nepoužije, ale plátce daně musí postupovat podle § 9 odst. 2.

Příklad č. 1

Postup dle § 49a. Nemovitost byla nakoupena v roce 2011 za 12 000 EUR (DPH na vstupu). Konec období pro úpravu odpočtů je rok 2030. Při koupi nemovitosti se předpokládá, že bude využita na podnikání z 60 %. Nemovitost použitá na podnikání:

- činnost s daní na výstupu,
- činnost osvobozená od DPH.

Dle § 50 je koeficient používání v roce nabytí hodnota 0,5. Vstupní DPH činí 7 200 EUR. Vzhledem k tomu, že plátce daně bude používat nemovitost na plnění s daní na výstupu a na osvobozené od daně krátí si vstupní DPH (7 200 EUR) koeficientem 0,5.

Odpočet DPH v roce 2011 bude **3 600 EUR**.

Příklad č. 2

Postup dle § 54a. Plátce daně nakoupí nemovitost v roce 2011 za 20 000 EUR (DPH na vstupu). Konec období pro úpravu odpočtů je rok 2030. Při koupi nemovitosti plátce ví, že ji bude využívat pro podnikání z 60 %. Plátce daně si tedy uplatní odpočet ve výši **12 000 EUR** (20 000 x 0,6).

V roce 2014 nastane změna ve využití nemovitosti pro podnikatelské účely. Nemovitost se začne využívat pro podnikání z 80 %.

$$DD = \frac{20\,000 \times (0,6 - 0,8)}{20} \times 17 = - 3\,400$$

Plátce daně si nároku ze státního rozpočtu dodatečný odpočet daně 3 400 EUR. Změna v roce 2019 – prodej nemovitosti s osvobozením od DPH:

$$DD = \frac{20\,000 \times (0,8 - 0)}{20} \times 11 = \mathbf{8\,800}$$

Plátce daně vrátí do státního rozpočtu 8 800 EUR (za zdaňovací období prosinec 2019).

Rozdíl v nároku na odpočet daně je v počtu kalendářních roků při výpočtu, kde ČR stanovila při výpočtu odpočtu daně u majetku hodnotu 10-ti let a SR počítá u majetku s hodnotou 20-ti kalendářních roků.

5. Závěr

Cílem této diplomové práce bylo rozebrat problematiku nepřímého zdanění v České republice a Slovenské republice. Jak již bylo v diplomové práci uvedeno, problematika nepřímých daní je důležitým mezníkem pro všechny členské státy Evropské unie. Téma problematiky nepřímého zdanění nelze uspokojivě shrnout do obsahu této diplomové práce. Hlavní snaha byla o nástin počátku harmonizace nepřímých daní až po současnost a možný následující vývoj v této oblasti. Daně jsou velmi složitou a choulostivou záležitostí pro všechny zúčastněné. Mění se pod vlivem politické situace a nálady občanů ve společnosti.

Harmonizace v oblasti nepřímých daní s právem EU se od počátku, kdy začalo docházet k harmonizaci, stala jedním z nejvýznamnějších událostí, které ovlivnily všechny členské státy Evropské unie. Již od začátku harmonizace byly přijaty nejrůznější směrnice, které ovlivnily následný vývoj nepřímých daní v Evropské unii. Směrnice ovlivnily například výše sazeb daně z přidané hodnoty, které byly stanoveny na minimální hranici sazeb. Základní sazba daně nesmí být nižší než 15 % a u sazby snížené je minimální hodnota stanovena na výši 5 %. Některé členské státy mají ještě dnes výjimku v sazbách daně, kdy uplatňují sníženou sazbu menší než je 5 %. Těm státům, které si do dnešní doby prosadily sníženou sazbu menší než 5 %, jsou povoleny výjimky pouze do konce roku 2015.

Jak už bylo uvedeno i výše, DPH prošla nejrůznějšími novelizacemi, které ovlivnily jak zákony u nás, tak zákony ve Slovenské republice. I přesto se naše právní legislativa v této oblasti od té slovenské v některých případech liší. Jedná se o některá ustanovení v rámci registrační povinnosti, odpočet daně a uplatnění nároku na odpočet daně, které byly rozebrány ve třetí kapitole diplomové práce.

Nový rok 2011 opět přinesl celou řadu změn v oblasti DPH. K implementaci směrnice do zákona mělo dojít do 1. 1. 2011, avšak Česká republika tuto skutečnost nestihla. Z tohoto důvodu došlo k novelizaci zákona až k 1. 4. 2011. Slovenská republika byla v tomto případě důslednější a směrnicí implementovala včas. Harmonizace DPH a spotřebních daní je neustále v pohybu a i nadále můžeme očekávat řadu změn v oblasti nepřímých daní.

Nejdůležitější skutečností letošního roku je změna sazeb DPH u nás a na Slovensku. Ve Slovenské republice se jednalo o navýšení sazeb z důvodu krytí ztrát ve veřejné správě. Toto zvýšení má však pouze dočasný charakter. V České republice v této chvíli dochází k nejrůznějším dohadům v oblastech sazeb DPH. Názory vládní koalice byly do této doby určeny takto: snížená sazba daně DPH se příští rok zvýší ze stávajících 10 % na 14 %

a základní sazba zůstane 20 %. Další rok se čeká stanovení jednotné sazby daně ve výši 17,5 %.

Hlavním cílem harmonizace je především zajištění stejných podmínek pro všechny členské státy Evropské unie, zlepšení informovanosti o pohybu zboží mezi jednotlivými členskými státy Evropské unie i státy stojící mimo EU. Dalším cílem je odstranění daňových úniků a samozřejmě finančních ztrát v této oblasti.

S ohledem na výše uvedené poznatky bude velice zajímavé sledovat další vývoj nepřímých daní, především taktéž budoucí vývoj v oblasti změn sazeb DPH a vývoj sazeb daní ekologických.

Pro mne osobně bylo zpracování diplomové práce velkým přínosem, zejména v rozšíření znalostí v oblasti harmonizace nepřímých daní a taktéž možnosti nahlédnout do problematiky DPH a spotřebních daní.

Seznam použité literatury

1. LACINA, L. a kol. *Měnová integrace: náklady a přínosy členství v měnové unii*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007. 539 s. ISBN 978-80-7179-560-5.
2. NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2008. 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7.
3. SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2009. 463 s. ISBN 978-80-7357-443-7.
4. ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 3. vyd. Praha: Linde Praha, 2009. 354 s. ISBN 978-80-7201-746-1.
5. ZAHRADNÍK, P. *Vstup do Evropské unie – přínosy a náklady konvergence*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. 364 s. ISBN 80-7179-472-4.

Právní legislativa

1. Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, v platném znění
2. Zákon č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, v platném znění
3. Zákon č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů, v platném znění

Internetové zdroje

1. NOVÁKOVÁ, M. *Novela ZDPH 2011 – Nesplnění registrační povinnosti po 1. 4. 2011*. [online]. 2011-01-13. [cit. 2011-03-15]. Dostupný z WWW: <http://www.du.cz/5/5/novela-zdph-2011-nesplneni-registracni-povinnosti-po-1-4-2011-cid250882/?wa=WWW11E3%20DU&uid=920298&e=74334&odkud=ENDU>.
2. KUČERA, P. *Co a kdy zdraží? Podívejte, co přinese nová dohoda o zvýšení DPH*. [online]. 2011-03-11. [cit. 2011-03-15]. Dostupný z WWW: <http://aktualne.centrum.cz/finance/grafika/2011/03/11/zvyseni-dph-zdrazeni-dohoda-vladni-koalice/?cid=694397>.
3. NĚMEC, J. *Koalice otočila, DPH bude bez výjimek, a to na 17,5 %*. [online]. 2011-03-10. [cit. 2011-03-15]. Dostupný z WWW: <http://aktualne.centrum.cz/domaci/politika/clanek.phtml?id=693567>.

4. *Koalice mění dohodu o DPH, jednotná sazba bude 17,5 %*. [online]. 2011-03-10. [cit. 2011-03-14]. Dostupný z WWW: <http://www.novinky.cz/domaci/227491-koalice-meni-dohodu-o-dph-jednotna-sazba-bude-17-5-procenta.html>.
5. *Koalice otočila, chce DPH 17,5 %*. [online]. 2011-03-11. [cit. 2011-03-14]. Dostupný z WWW: <http://hn.ihned.cz/c1-51085950-koalice-otocila-chce-dph-17-5>.
6. *Elektronický systém pro přepravu a sledování výrobků podléhající spotřební dani v rámci Evropské unie*. [online]. [cit.2011-03-23]. Dostupný z WWW: <http://www.celnisprava.cz/cz/dane/spd-system-emcs/Stranky/default.aspx>.
7. *Veřejná diskuze o budoucnosti DPH*. [online]. [cit.2011-03-23]. Dostupný z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_verejne_diskuze_60121.html.
8. *Spotřební daně na Slovensku*. [online]. [cit.2011-03-28]. Dostupný z WWW: <http://www.finance.sk/dane/informacie/spotrebne-dane/>.
9. Nováková, M. *Registrace k dani z přidané hodnoty po novele 2011*. [online]. 2011-03-03. [cit. 2011-03-31]. Dostupný z WWW: <http://www.zivnostnik.cz/1/1/registrace-k-dani-z-pridane-hodnoty-po-novele-2011-cid254856/?highlighttext=registrace+k+DPH>.
10. *Změny v pravidlech pro uplatňování nároku na odpočet daně od 1. 4. 2011*. [online]. 2011-03-17. [cit. 2011-03-31]. Dostupný z WWW: <http://www.zivnostnik.cz/2/1/zmeny-v-pravidlech-pro-uplatnovani-naroku-na-odpocet-dane-od-1-4-2011-cid256129/?highlighttext=reverse-charge+2011>.
11. *Přehled zásadních změn v problematice INTRASTATU k 1. 1. 2011*. [online]. [cit.2011-04-7]. Dostupný z WWW: <http://www.celnisprava.cz/cz/crplzen/aktuality/Stranky/intrastat-zmeny-k-112011.aspx>.
12. *Internetový portál slovenských zákonů*. Dostupný z WWW: http://jaspi.justice.gov.sk/jaspiw1/htm_zak/jaspiw_mini_zak_zobraz_clanok1.asp?kotva=k1&skupina=1.
13. *Informace ke skupinové registraci DPH*. [online]. [cit.2011-03-31]. Dostupný z WWW: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/dan-z-pridane-hodnoty/informace-ke-skupinove-registraci-dph/1001635/51368/>.

Seznam zkratk

ČR	Česká republika
SR	Slovenská republika
EU	Evropská unie
DPH	Daň z přidané hodnoty
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v platném znění
ZSpD	Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních v platném znění
ZSVR	Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů – ekologické či energetické daně
OPD	Osoba povinná k dani
ORD	Osoba registrovaná k dani
OID	Osoba identifikovaná k dani
EMCS	Exise Movement and Control System
POD	Podmíněné osvobození od daně
ZSDPH	Zákon č. 222/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Seznam tabulek

Tab. č. 2.1.	Minimální sazba daně z paliv – pohonné hmoty
Tab. č. 2.2.	Minimální sazba daně z paliv – pro průmyslové účely
Tab. č. 2.3.	Minimální sazby daně z paliv – pro topné účely a elektrické energie

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že jeden výtisk diplomové práce bude uložen v Ústřední knihovně VŠB-TUO k prezenčnímu nahlédnutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne

.....
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:
Rybářská 41, Český Těšín – Mosty, 735 62

Seznam příloh

Příloha č. 1	Přiznání k dani z přidané hodnoty (ČR)
Příloha č. 2	Přiznání k dani z přidané hodnoty (SR)
Příloha č. 3	Souhrnné hlášení k dani z přidané hodnoty

A. ODDÍL

Finančnímu úřadu v, ve, pro

Daňové identifikační číslo

Rodné číslo / IČ

řádné		dodatečné		opravné	
-------	--	-----------	--	---------	--

Důvody pro podání dodatečného
daňového přiznání zjištěny dne

Počet příloh / listů

otisk podacího razítka finančního úřadu

PŘIZNÁNÍ

k dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období: měsíc čtvrtletí rok

za období od do

Plátce daně § 94		Osoba identifikovaná k dani § 96		Neexistují-li údaje pro stranu 2. proškrtněte (X)	
Skupina § 95a		Neplátce daně § 19 nebo § 108		Kód zdaňovacího období následujícího roku	

Právníká osoba: Název právnické osoby

Fyzická osoba: Příjmení

Jméno

Titul

Sídlo právnické osoby nebo adresa místa pobytu fyzické osoby:

a) obec

b) PSČ

c) telefon

d) ulice (nebo část obce)

e) číslo popisné / orientační

f) e-mail

g) stát

Hlavní ekonomická činnost

B. ODDÍL

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V ODDÍLECH A, B, C TOHOTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o zástupci:

Kód zástupce:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou)

s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)

Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu

Datum

Otisk razítka

Vlastnoruční podpis

daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu

Přiznání sestavil

Telefon

C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 18)	základní	1		
	snížená	2		
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3		
	snížená	4		
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5		
	snížená	6		
Dovoz zboží (§ 23 odst. 3 – 5)	základní	7		
	snížená	8		
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9		
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10		
	snížená	11		
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátce při jejich přijetí (§ 108)	základní	12		
	snížená	13		
II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně				Hodnota
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)				20
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d				21
Vývoz zboží (§ 66)				22
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)				23
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 18)				24
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb				25
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92)				26
III. Doplnující údaje				
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou	Pořízení zboží	30		
	Dodání zboží	31		
Dovoz zboží osvobozený podle § 71g		32		
Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 44)	Věřitel	33		
	Dlužník	34		
IV. Nárok na odpočet daně		Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40		
	snížená	41		
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42		
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43		
	snížená	44		
Korekce odpočtů daně podle § 75 odst. 4, § 77 a § 79		45		
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)		46		
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 3 písm. d) a e)		47		
V. Krácení nároku na odpočet daně				
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně	50			
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)	51	S nárokem na odpočet		Bez nároku na odpočet
Část odpočtu daně v krácené výši	52	Koeficient (%)		Odpočet
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)	53	Vypořádací koeficient (%)		Změna odpočtu
VI. Výpočet daňové povinnosti				
Úprava odpočtu daně (§ 78 až § 78c) + úprava odpočtu podle § 78 a vyrovnaní podle § 79 zákona platného do konce roku 2010	60			
Vrácení daně (§ 84)	61			
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 + 13 – 61 + daň podle § 108 odst. 1 písm. k)	62			
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)	63			
Vlastní daňová povinnost (62 – 63)	64			
Nadměrný odpočet (63 – 62)	65			
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62 – 63)	66			



DAŇOVÉ PRIZNANIE DAŇ Z PRIDANEJ HODNOTY



Číselné údaje sa zarovnávajú vpravo, ostatné údaje sa píšú zľava. Nevyplnené riadky sa ponechávajú prázdne.
Údaje sa vyplňajú paličkovým písmom (podľa tohto vzoru), písacím strojom alebo tlačiarňou, a to čiernou alebo tmavomodrou farbou.

Á Ā B Ć D Ě F G H Í J K L M N O P Q R Š T Ú V X Ý Ž 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9

Identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty	Druh priznania (vyznačí sa x)	Zdaňovacie obdobie		
S K	riadne	Mesiac	Štvrťrok	Rok
Daňové identifikačné číslo / Rodné číslo	opravné	Dátum zistenia skutočnosti na podanie dodatčného daňového priznania		
Daňový úrad	dodatčné	(01 - 12)	(1 - 4)	
V zdaňovacom období nevznikla daňová povinnosť ani nárok na odpočítanie dane (vyznačí sa x)	Platiteľ dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“)			
	Iná osoba registrovaná pre daň			
	Osoba povinná podať daňové priznanie podľa § 78 ods. 3, 4 a 9 zákona			
	Zdaniteľná osoba podľa § 3 ods. 5 zákona uplatňujúca odpočítanie dane			
	Daňový zástupca pri dovoze tovaru podľa § 69a zákona (vyznačí sa x)			

Názov alebo obchodné meno právnickej osoby alebo meno a priezvisko fyzickej osoby

Adresa sídla alebo trvalého pobytu

Ulica

Číslo

PSČ

Obec

Číslo telefónu

0 /

Číslo faxu

0 /

Meno a priezvisko osoby oprávnenej na podanie daňového priznania za osobu podávajúcu daňové priznanie

Číslo telefónu

0 /

Vyhlasujem, že uvedené údaje sú
správne a úplné.

Dátum

Od tlačok pečiatky a podpis osoby podávajúcej daňové priznanie alebo osoby
oprávnenej na podanie daňového priznania za osobu podávajúcu daňové priznanie

Záznamy daňového úradu

Miesto pre evidenčné číslo

Od tlačok prezentačnej pečiatky daňového úradu

S K



		Základ dane	Daň
Dodanie tovaru a služby podľa § 8 a 9 zákona	znižená sadzba dane	01	02
	základná sadzba dane	03	04
Nadobudnutie tovaru v tuzemsku podľa § 11 a 11a zákona	znižená sadzba dane	05	06
	základná sadzba dane	07	08
Tovary a služby, pri ktorých príjemca platí daň podľa § 69 ods. 2 a 9 až 12 zákona		09	10
Služby, pri ktorých príjemca platí daň podľa § 69 ods. 3 zákona		11	12
Tovary, pri ktorých druhý odberateľ platí daň podľa § 69 ods. 7 zákona		13	14
Dodanie tovarov a služieb s oslobodením od dane		15	
z toho:	podľa § 43 ods. 1 a 4 zákona	16	
	podľa § 46, 47 a § 48 ods. 8 zákona	17	
Daňová povinnosť pri zrušení registrácie podľa § 81 zákona			18
Daň celkom			19
Odpočítanie dane celkom podľa § 49 až 54 zákona	znižená sadzba dane	20	
	základná sadzba dane	21	
z toho:	podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona	znižená sadzba dane	22
		základná sadzba dane	23
	podľa § 51 ods. 1 písm. d) zákona	znižená sadzba dane	24
		základná sadzba dane	25
Odpočítanie dane pri registrácii platiteľa dane podľa § 55 zákona			26
Vrátenie dane cestujúcim pri vývoze tovaru podľa § 60 zákona			27
Vlastná daňová povinnosť			28
Vlastná daňová povinnosť upravená o zaplatený preddavok podľa § 78a zákona			29
Nadmerný odpočet	Splnenie podmienok podľa § 79 ods. 2 zákona (vyznačí sa x)	30	
Nadmerný odpočet upravený o zaplatený preddavok podľa § 78a zákona		31	
Nadmerný odpočet odpočítaný od vlastnej daňovej povinnosti podľa § 79 zákona		32	
Vlastná daňová povinnosť na úhradu			33
Trojstranný obchod podľa § 45 zákona	Nadobudnutie tovaru prvým odberateľom	34	Dodanie tovaru prvým odberateľom
ÚDAJE DODATOČNÉHO DANOVÉHO PRIZNANIA		36	Daň na úhradu (+/-)
Rozdiel oproti poslednej znanej vlastnej daňovej povinnosti alebo nadmernému odpočtu (+/-)			37

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny. Please read the instructions before filling in the required details.

A. ODDÍL (SECTION A)

Pořadové číslo strany / Celkový počet stran
Sequential Number / Total number of pages

/

Finančnímu úřadu v. ve. pro
Local Tax Office in

Daňové identifikační číslo
Tax identification number

C Z

otisk prezentačního razítka finančního úřadu
(box for official stamp of local tax office)

SOUHRNNÉ HLÁŠENÍ

k dani z přidané hodnoty

podle § 102 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

(RECAPITULATIVE STATEMENT to Value Added Tax according to Article 102 under Act of Value Added Tax No. 235/2004 Coll.)

za kalendářní čtvrtletí (Calendar Quarter)

rok (Year)

Právníká osoba (Legal Entity):

Obchodní jméno (Trade Name):

Fyzická osoba (Natural person):

Příjmení (Surname)

Jméno (First Name)

Titul (Titl.)

Trvalé bydliště fyzické osoby nebo sídlo právnické osoby (Home Address of Natural person or Residence of Legal Entity):

Obec (City, Town, Village)

PSČ (Postal Code)

Ulice, část obce (číslo popisné/číslem orientačním) (Street, Municipality)

Stát (Country)

B. ODDÍL (SECTION B)

Číslo řádku (Line number)	Kód země (Country code)	DIČ pořizovatele zboží (Customer's VAT number)	Kód plnění (Supplies code)	Počet plnění (Number of supplies)	Celková hodnota plnění v Kč (Total value of supplies in CZK)
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					
11					
12					
13					
14					
15					
16					
17					
18					
19					
20					
Kontrolní součet řádků 1-20 (Control sum of lines 1-20):					

Číslo řádku (Line number)	Kód země (Country code)	DIČ pořizovatele zboží (Customer's VAT number)	Kód plnění (Supplies code)	Počet plnění (Number of supplies)	Celková hodnota plnění v Kč (Total value of supplies in CZK)
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					
11					
12					
13					
14					
15					
16					
17					
18					
19					
20					
Kontrolní součet řádků 1-20 (Control sum of lines 1-20):					

C. ODDÍL (SECTION C)

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO SOUHRNNÉM HLÁŠENÍ
JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ.

I DECLARE, THAT ALL FILLED INFORMATION IN THIS RECAPITULATIVE STATEMENT ARE TRUETHFUL AND COMPLETE.

Osoba oprávněná k podpisu za daňový subjekt (Authorised Person):

Příjmení (Surname)

Jméno (First Name)

U právnické osoby: postavení vzhledem k právnické osobě

In Case of Legal Entity: Statutory Authorization for Dealings (Acts)

Datum

Date

Otisk

razítka

Stamp

Podpis

Signature

Hlášení sestavil

Filled by

Telefon

Phone

Záznamy finančního úřadu:

Notes of local tax office:

Podpis oprávněného pracovníka správce daně
Signature of Competent Tax Administrator